

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA

EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Změny v právní úpravě, účetnictví a zdaňování nestátních neziskových organizací
v České republice

Changes in Legislation, Accounting and Taxation of Non-Governmental Organization
in the Czech Republic

Student:

Veronika Bystrianská

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Alžběta Urbancová, Ph.D.

Ostrava 2013

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví

Zadání bakalářské práce

Student: **Veronika Bystrianská**
Studijní program: B6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202R049 Účetnictví a daně
Specializace: 00 Účetnictví a daně
Téma: **Změny v právní úpravě, účetnictví a zdaňování nestátních neziskových organizací v České republice**
Changes in Legislation, Accounting and Taxation of Non-Governmental Organization in the Czech Republic

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Historie, současnost a budoucnost právní úpravy nestátních neziskových organizací
3. Vývoj účetnictví nestátních neziskových organizací
4. Změny ve zdaňování nestátních neziskových organizací
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

MERLÍČKOVÁ RŮŽIČKOVÁ, Růžena. *Neziskové organizace – vznik, účetnictví, daně*. 11. vyd.

Olomouc: ANAG, 2011. 256 s. ISBN 978-80-7263-675-4.

STUHLÍKOVÁ, Helena a Sofia KOMRSKOVÁ. *Zdaňování neziskových organizací 2011*. 8. vyd.

Olomouc: ANAG, 2011. 247 s. ISBN 978-80-7263-658-7.

SVOBODOVÁ, Jaroslava a kol. *Účtová osnova, České účetní standardy pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání (nevýdělečné organizace) – 187 postupů účtování*. 6. vyd.

Olomouc: ANAG, 2012. 344 s. ISBN 978-80-7263-728-7.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Alžběta Urbancová, Ph.D.**

Datum zadání: 23.11.2012

Datum odevzdání: 10.05.2013

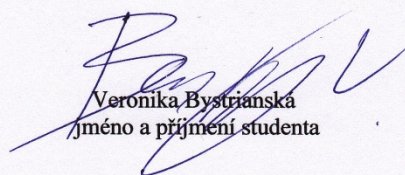


Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry

prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Prohlašuji, že jsem celou práci, včetně všech příloh, vypracovala samostatně.

Ostrava, 10.5.2013


Veronika Bystrianska
jméno a příjmení studenta

Obsah

1	Úvod.....	5
2	Historie, současnost a budoucnost právní úpravy nestátních neziskových organizací.....	7
2.1	Historie neziskových organizací.....	7
2.2	Současná právní úprava	10
2.2.1	Nadace a nadační fondy	10
2.2.2	Obecně prospěšné společnosti.....	12
2.2.3	Občanská sdružení.....	14
2.2.4	Registrované církve a náboženské společnosti	15
2.2.5	Zájmová sdružení právnických osob.....	16
2.2.6	Vývoj nestátních neziskových organizací v ČR.....	16
2.3	Právní úprava v budoucnosti	16
2.3.1	Nadace	17
2.3.2	Nadační fond	18
2.3.3	Ústav.....	18
2.3.4	Spolek.....	18
2.4	Dílčí shrnutí	19
3	Vývoj účetnictví nestátních neziskových organizací.....	20
3.1	Historie účetnictví v Českých zemích	20
3.2	Účetnictví neziskových organizací.....	22
3.2.1	Vyhláška č. 504/2002 Sb.....	25
3.2.2	Vyhláška č. 507/2002 Sb.....	26
3.3	Účtová osnova	26
3.4	Účetní závěrka	27
3.5	Audit účetní závěrky.....	28
3.6	Výroční zpráva	30
3.7	Dílčí shrnutí	32
4	Změny ve zdaňování nestátních neziskových organizací	33
4.1	Daň z příjmů právnických osob.....	33
4.1.1	Příjmy, které nejsou předmětem daně	33
4.1.2	Příjmy, které jsou předmětem daně – osvobozené	34
4.1.3	Příjmy z hlavní činnosti.....	34
4.1.4	Příjmy, které jsou předmětem daně.....	35

4.1.5	Položky odečitatelné od základu daně	35
4.1.6	Položky snižující základ daně	36
4.1.7	Výpočet základu daně	39
4.1.8	Vývoj daňových sazeb	39
4.2	Daň z přidané hodnoty	40
4.3	Silniční daň	42
4.4	Daň z nemovitostí	43
4.5	Daň dědická, darovací a z převodu nemovitostí	44
4.6	Dílčí srovnání	45
5	Závěr	46
	Seznam použité literatury	48
	Seznam zkratk	50
	Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1 Úvod

Pod pojmem „nezisková organizace“ lze chápat velké množství zaměnitelných organizačních forem, jejichž společným znakem je účel jejich založení, kterým není hlavně orientace na dosažení zisku, nýbrž na poskytování služeb občanům. Nestátní nevýdělečné organizace se odlišují nejen od ziskových organizací, ale i od státu. Ačkoliv státní organizace a neziskové organizace pracují na stejném principu uspokojování většinu lidských potřeb, liší se od sebe základem své činnosti. U státních organizací je to práce pod vlivem tlaku společnosti, u neziskových organizací pak práce ryze na bázi dobrovolnosti. Nestátní neziskový sektor je v naší společnosti poměrně mladým neustále se rozvíjejícím fenoménem, jenž prochází mnohými změnami, při čemž se potýká také s řadou problémů. Jedním z největších a nejdiskutovanějších je zdanění těchto organizací.

Dnes, aniž bychom si to vůbec uvědomili, se s neziskovými organizacemi setkáváme denně a bereme je jako běžnou součást společnosti. Neziskové organizace působí v sociální, vzdělávací, zdravotní, sportovní, kulturní a řadě dalších oblastí. Takovéto činnosti jsou v působnosti především nestátních neziskových organizací. Nadace a nadační fondy, které jsou jedním ze zástupců neziskových organizací, jsou zakládány také velkými společnostmi. Jejich fungování a podpora přináší těmto společnostem určitý druh zviditelnění se a prestiže. Vedle nestátních neziskových organizací existují ještě neziskové organizace státní, které jsou zastoupeny mimo jiné obcemi, kraji, státními fondy apod. Že se tyto řadí také do kategorie neziskových organizací, si mnozí lidé ani neuvědomují.

Ne stejně rychle, jak neziskové organizace vznikaly a začaly působit ve společnosti, se upravovaly i legislativní podmínky jejich činností a pravidla pro fungování. Ani za více než dvacet let nejsou schváleny potřebné zákony a právní úpravy. Pojem neziskové organizace není do dnes v zákonech nikde definován.

Účetnictví pro neziskové organizace vychází z Českých účetních standardů, ze zákona o účetnictví a vyhlášek, které jej provází. Při vedení účetnictví se musí neziskové organizace řídit i dalšími právními předpisy, jako např. zákonem o daních z příjmů, který jim umožňuje využívat zvýhodněné daňové podmínky oproti právnickým osobám založeným za účelem podnikání. Jedná se o způsob nepřímé podpory státem.

Cílem této bakalářské práce je analyzovat vývoj právní úpravy, účetnictví a zdaňování nestátních neziskových organizací.

První kapitola je zaměřena na právní úpravu neziskových organizací, na její minulost, současnost i budoucnost. Tyto tři časové mezníky se budou promítat celou touto prací.

Druhá kapitola je zaměřena na vývoj účetnictví České republiky. Třetí kapitola je zaměřena na změny ve zdaňování nestátních neziskových organizací.

Minulost je považována v této bakalářské práci za dobu od 19. století do roku 2011. Za současnou dobu jsou považovány roky, ve kterých byla bakalářská práce zpracována, tedy roky 2012 a 2013. Budoucnost začíná rokem 2014.

V této bakalářské práci byla použita metoda popisu, analýzy a srovnání.

2 Historie, současnost a budoucnost právní úpravy nestátních neziskových organizací

2.1 Historie neziskových organizací

Od 13. století se datuje existence prvních řádů, které shlucovaly osoby se společným cílem. V této době se vyskytovaly řády s různým zaměřením: duchovní, špitální, školské, kazatelské, žebravé atd. Všechny ale měly společné tři základní sliby: čistoty, chudoby a poslušnosti. Z proslulých zahraničních příkladů má cenu za zmínku například řád františkánů, založený Sv. Františkem z Assisi. Nejdůležitější principem byla právě chudoba. Vzniká zde myšlenka rehabilitace přírody - všichni jsou plnohodnotné bytosti, v této souvislosti se vyvíjela údajně i kázání pro zvířata. Když zemřel Sv. František, ztratil řád na původních ideálech chudoby. Na území dnešních Čech pronikl v roce 1555 řád Tovaryšstva Ježíšova, dnes znám spíše jako jezuité. Své sídlo měl dlouhou dobu v pražském Klementinu a v tehdejší době znamenal spolek, jenž zcela brzy začal ostatním spolkům konkurovat v oboru vzdělávání. Díky své propracované struktuře se stal ve společnosti značně vyhledávaným a oblíbeným. Mimo vzdělávání se konaly i pravidelná kázání a obřady, řád se zapojoval i do organizace oslav různých příležitostí, které měly sloužit k utváření soudržnosti mezi členy. Celý systém vznikl na principech křesťanství.

Vedle řádů se začaly rozvíjet také spolky charitativního charakteru, které by dnes byly označeny za humanitární organizace. Ty byly financovány z pravidla z darů a s největší pravděpodobností se shlucovaly u větších klášterů. Zaměřovaly se hlavně na péči o chudé, sociálně znevýhodněné, staré či zdravotně postižené. I když řada spolků vznikala mnohem dříve, například tovaryšské spolky byly oficiálně schváleny až po husitských válkách. Označovaly se jako historický základ pro dnešní neziskovou sféru.

V roce 1811 byl přijat Obecný zákoník rakouský umožňující vznik právnické neziskové osoby. Jejich práva a schopnosti ošetřoval smlouvami a předpisy. Důležitost tohoto zákoníku dokazuje i to, že na našem území byl platný až do roku 1950 (zčásti až do roku 1965). Díky zákoníku bylo ale uskutečnitelné charakterizovat i organizace, které neměly schválenou existenci – často odporovaly etice či veřejnému pořádku. Doba osvícenství je příznačná svým příspěvkem k empirickým výzkumům a celkově k humanismu. Z tohoto důvodu se i na našem území rozvíjelo stále více organizací za různými účely. Do dnešní doby je asi jedním z nejzvučnějších tělovýchovná organizace Sokol. Postupně byl v habsburské monarchii vpraven ústavní a parlamentní systém. V období osvícenství se taktéž zvýšilo národní sebevědomí a i díky politickým zvrátům se tradiční společnost začala formovat v

moderní společnost. S tím souvisí mnoho kladů, ale i záporů. Nastoupila industrializace, lidé se začali stěhovat do měst za lepší práci, a s tím souviselo zvýšení sociálně patologických jevů jako alkoholismus, prostituce, hráčství. I tyto poznatky nabídly široké pole kompetence neziskovému sektoru, který se v této době začal vyvíjet daleko více, než kdykoliv předtím. Zároveň šla tato situace ruku v ruce s rozkvětem ostatních společensko-vědních oborů, jako jsou psychologie, sociologie či sociální pedagogika. Neziskový sektor dále poskytoval také nepřehledné množství prostoru pro vzdělávání a rozvoj kultury. Do sociálních záležitostí se postupně začal vedle neziskového sektoru zařazovat i stát. V roce 1867 byl zveřejněn spolkový zákon, který oficiálně otevřel dveře spoustě organizací – dělnickým, sportovním, kulturním. Mezi válkami rozvoj neziskového sektoru pokračoval. Společenská situace dopomohla vzniku spolků, které se specializovaly na práci s veterány, sirotky či vdovami, jež se ve společnosti nedokázali samy uplatnit. Také v této době vznikají organizace, které jsou sice neziskové, ale již lépe spolupracují s vládními orgány. Byl to například Československý červený kříž nesoucí svou filosofii do dnešní doby.

Vývoj neziskových organizací byl u nás zadržen nástupem nacismu v roce 1939. Nacismus neakceptoval spolky, a tudíž dále existovaly jen takové, které rozhlašovaly hitlerovskou ideologii. Jakmile skončila válka, situace se v naší zemi zlepšila jen na krátkou dobu. V roce 1948, kdy u nás panoval komunismus nastala téměř stejná situace. Zůstaly jen spolky, které rozhlašovaly komunistickou teorii, ostatní se zpravidla rušily.

V šedesátých letech dvacátého století se situace změnila, nastal volnější režim a tak docházelo k obnově některých spolků. Tento vývoj však skončil okupací r. 1968. Lidé se nepřestali snažit, vznikaly organizace, které podporovaly dodržování lidských práv a podobně. To vše napomohlo k Sametové revoluci roku 1989. A tak skončila komunistická nadvláda a začala demokracie, díky níž vznikaly další neziskové organizace, mnoho z nich po vzoru zahraničních organizací. Díky tomu se začala řešit právní úprava těchto organizací a vznikla Rada pro nadace. Právě po roce 1989 lidé začali chápat princip nadací a nadačních fondů a také to jakým způsobem mohou být nápomocny. Neziskové organizace se většinou zaměřují na určité potřeby lidí, které stát ani ziskový sektor nemá možnost zcela uspokojit. A z toho důvodu jsou neziskovým organizacím poskytována různá zvýhodnění, třeba daňová.

Brzy po Sametové revoluci se začaly rozrůstat občanská sdružení a politické strany. Za krátkou dobu a to v roce 1992 byl v zákoně popsán vztah státu a církví. Dále v roce 1996 začaly vznikat obecně prospěšné společnosti. Časem se rozvoj neziskových organizací velmi zrychlil avšak právní úprava zaostávala. Po roce 1997 docházelo k novelizacím zákonů. Například co se týče nadací, do roku 1998 nebylo nikde popsáno nadační jmění. „*Důležitou*

změnou od roku 1998 je stanovení minimální povinné hranice nadačního jmění ve výši 500 000 Kč.“¹ Roku 2002 byl sepsán nový zákon, který upravoval záležitosti církve, ale mnoho změn nepřinesl.

Důležitým zlomovým bodem se stal rok 2004, kdy Česká republika vstoupila do Evropské unie. EU má mnoho fondů a poskytuje dotace na projekty, které provádí neziskové organizace. Z pochopitelných důvodů však nemohou získat finance všechny neziskové organizace na všechny své projekty, a tak může dojít k jejich zániku.

V legislativě je definici neziskové organizace nejbližší zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmu, a to v § 18, odstavci 8, kde vymezuje tzv. organizaci charakteru právnické osoby, která nebyla zřízena nebo založena za účelem podnikání. Zákon zde zmiňuje tyto organizace:

- „zájmová sdružení právnických osob, pokud tato sdružení mají právní subjektivitu,
- občanská sdružení včetně odborových organizací,
- politické strany a politická hnutí,
- registrované církve a náboženské společnosti,
- nadace, nadační fondy,
- obecně prospěšné společnosti,
- veřejné vysoké školy,
- obce,
- vyšší územní samosprávné celky,
- organizační složky státu a územních samosprávných celků (do roku 2001 rozpočtové organizace),
- příspěvkové organizace,
- státní fondy,
- subjekty, o nichž tak stanoví zvláštní zákon.“²

Zákon o dani z příjmů k tomuto seznamu dodával do konce roku 2000 ještě slovo zejména. V té době se mezi organizace, které nebyly zřízeny nebo založeny za účelem podnikání řadily i společnosti s ručeným omezením, akciové společnosti i družstva. To však změnila novelizace zákona o daních z příjmů roku 2001.

¹ RŮŽIČKOVÁ, Růžena: Neziskové organizace. Vznik. Účetnictví. Daně. 2004, s. 17

² Zákon o dani z příjmů č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

2.2 Současná právní úprava

2.2.1 Nadace a nadační fondy

Dnes jsou tyto neziskové organizace upraveny v zákoně č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech.

Dle tohoto zákona jsou definovány jako účelová sdružení majetků zřízená pro dosažení obecně prospěšných cílů. Obecně prospěšným cílem je myšlen rozvoj duchovních hodnot, ochrana lidských práv či jiných humanitárních hodnot, ochrana přírodního prostředí, kulturních památek a tradic a rozvoj vědy, vzdělání, tělovýchovy a sportu.³

Zřizují se na základě písemné smlouvy mezi zřizovateli, zakládací listinou či závětí. Nadační listina musí obsahovat např.: název a sídlo nadace nebo nadačního fondu, vymezení účelu, pro který je zřizována, počet členů správní rady, apod. Nadace nebo nadační fond vzniká dnem zápisu do nadačního rejstříku. Rejstřík je veden u rejstříkového soudu a je to veřejný seznam, ve kterém se uveřejňuje i výroční zpráva.

Nadační jmění musí být vyšší než 500 000 Kč. Je tvořeno peněžními prostředky, cennými papíry, nemovitými a movitými věcmi a také jinými majetkovými právy a majetkovými hodnotami, které mají předpoklad trvalého výnosu.

Správní rada spravuje majetek N a NF, rozhoduje o všech věcech a je jejím statutárním orgánem. Musí mít nejméně 3 členy. Členové správní rady mají tříleté funkční období a mohou být zvoleni znovu. Dozorčí rada musí být zřízena vždy, jestliže nadační jmění přesahuje částku 5 000 000 Kč a je kontrolním orgánem N či NF.

Nadace musí mít účetní závěrku ověřenou auditorem vždy. Naopak účetní závěrka nadačního fondu je podrobena auditu v případě, že suma nákladu nebo výnosů nebo majetku je vyšší než 3 mil. Kč.

Nadace a nadační fond zaniká dnem výmazu z nadačního rejstříku. Mohou být zrušeny s likvidací či bez likvidace. Likvidační zůstatek přechází na jinou nadaci nebo nadační fond, obec, stát.

Zde se nachází pár příkladů nadací a nadačních fondů: Kapka naděje, Nadace Terezy Maxové, Nadace rozvoje občanské společnosti, Nadace Charty 77, Naše dítě.

Srovnání právní úpravy nadací a nadačních fondů vůči novému občanskému zákoníku uvádím v tabulkách, viz Tab. 2.1 a Tab. 2.2.

³ Zákon č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech

Tab. 2.1 Srovnání právní úpravy nadací

Dosavadní právní úprava	Nová právní úprava
Zákon č. 227/1997 Sb., o N a NF	Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník
<p>N a NF – účelová sdružení majetku pro dosahování obecně prospěšných cílů.</p> <ul style="list-style-type: none"> Vzniká dnem zápisu do rejstříku Zaniká dnem zápisu do rejstříku Nadace nesmí vlastním jménem podnikat Zakládá se písemnou smlouvou, zakládací listinou, závětí Účetní závěrka podléhá auditu vždy Nadační příspěvek nelze poskytovat členům orgánu a revizorovi Dozorčí rada musí být zřízena v případě, že nadační jmění je vyšší než 5 mil. Kč Likvidační zůstatek přechází na jinou nadaci či nadační fond, obec či stát 	<p>Zakladatel zakládá nadaci k trvalé službě společensky nebo hospodářsky užitečnému účelu. Ten může být veřejně prospěšný, spočívá-li v podpoře obecného blaha i dobročinný, spočívá-li v podpoře určitého okruhu osob určených jednotlivě či jinak.</p> <ul style="list-style-type: none"> Název musí obsahovat slovo „nadace“ Nadace může podnikat v rámci vedlejší činnosti Zakládá se nadační listinou, pořízením pro případ smrti Vzniká dnem zápisu do veřejného rejstříku Zaniká dnem výmazu z veřejného rejstříku Před vznikem musí mít vklady ve výši min. 500 000 Kč Majetkem nadace je nadační jistina a ostatní majetek Nadační jistina jsou vklady do nadace a nadační dary Nadační kapitál je peněžní vyjádření nadační jistiny a zapisuje se do veřejného rejstříku Audit účetní závěrky tehdy je-li nadační kapitál nebo obrat za účetní období vyšší než 5 mil Kč nebo se rozhoduje o snížení či zvýšení nadačního kapitálu Náklady na správu se vedou odděleně Dozorčí rada musí být, jestliže nadační kapitál je vyšší než 5 mil. Kč, v opačném případě stačí revizor

Zdroj: vlastní zpracování

Tato tabulka znázorňuje, jakým způsobem se změní právní úprava nadací dle nového občanského zákoníku. Je zde uveden stručný přehled základních informací o nadacích podle nynější právní úpravy a budoucí. Jednou z významných změn je audit, dnes je povinný pro všechny nadace, ale od roku 2014 je povinný, jen pokud je překročena výše obratu či nadačního kapitálu. V dnešní době nesmí nadace podnikat, ale dle nového občanského zákoníku budou moci podnikat v rámci vedlejší činnosti.

Tab. 2.2 Srovnání právní úpravy nadačních fondů

Dosavadní právní úprava	Nová právní úprava
Zákon č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech	Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník § 394 - § 401 Nadační fond
<p>N a NF – účelová sdružení majetku pro dosahování obecně prospěšných cílů. Obecně prospěšným cílem je zejména rozvoj duchovních hodnot, ochrana lidských práv neb jiných humanitních hodnot, ochrana přírodního prostředí, kulturních památek a tradic a rozvoj vědy vzdělání, tělovýchovy a sportu.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Vzniká dnem zápisu do rejstříku • Zaniká dnem výmazu do rejstříku • Založení-písemná smlouva, zakládací listina, závěť • NF nesmí vlastním jménem podnikat • Nadační fond nevytváří nadační jmění • Dozorčí rada se musí zřídit vždy, jestliže majetek NF je vyšší než 5 mil. Kč • Roční závěrka podléhá auditu v případě, že suma nákladů či suma výnosů či suma majetku je vyšší než 3 mil. Kč • Výroční zpráva se zveřejňuje v rejstříku 	<p>Zakladatel zakládá nadační fond k účelu užitečnému společensky nebo hospodářsky.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Název musí obsahovat slova „nadační fond“ • Zakládá se zakládací listinou, pořízením pro případ smrti • Vzniká dnem zápisu do veřejného rejstříku • Zaniká dnem výmazu z veřejného rejstříku • Majetkem NF je soubor vkladů a darů • Nadační fond nevytváří nadační jistinu ani nadační kapitál

Zdroj: vlastní zpracování

Tato tabulka znázorňuje současnou právní úpravy nadačních fondů a také budoucí. V rámci nového občanského zákoníku je úprava nadačních fondů kratší a stručnější. Nadační fond smí změnit svou právní formu na nadaci. Nadace je v tomto zákoně popsána mnohem obsáhleji.

2.2.2 Obecně prospěšné společnosti

Jsou upraveny v zákoně č. 248/1995 Sb., o OPS. Obecně prospěšná společnost je právnická osoba, která nabízí veřejnosti obecně prospěšné služby za předem daných a pro všechny uživatele stejných podmínek. *„Obecně prospěšnými službami lze rozumět takové služby, jež směřují k dosažení obecného blaha zejména na poli humanitárním, kulturním, ekologickém, sociální péče, sportu, tělovýchovy, vědy, vzdělávání, zdravotnictví, ochrany*

života, zdraví osob a ochrany zvířat.“⁴ Výsledek hospodaření nesmí být použit ve prospěch zakladatelů, členů orgánů nebo zaměstnanců, ale musí být použit pro poskytování služeb.

OPS může být založena zakládací listinou nebo zakládací smlouvou. Smí být založena fyzickou osobou, právnickou osobou či Českou republikou. Vzniká dnem zápisu do rejstříku OPS, který je veden u rejstříkového soudu.

Obecně prospěšná společnost zaniká dnem výmazu z rejstříku OPS. Může být zrušena s likvidací či bez likvidace. Likvidační zůstatek přechází na jinou OPS, obec, kraj, stát, Úřad pro zastupování státu ve věcech majetkových.

Účetní závěrka podléhá auditu v případě, že roční přijaté dotace jsou vyšší než 1 000 000 Kč nebo výše čistého obrátu překročila 10 mil. Kč. Výroční zpráva OPS je veřejně přístupná.

Mezi obecně prospěšné společnosti patří například: Člověk v tísni, Finále Plzeň, Kühnův dětský sbor. Srovnání právní úpravy OPS v rámci dosavadního zákona o OPS a nového občanského zákoníku je v následující tabulce, viz. Tab. 2.3.

⁴KOČÍ, P. A kol.: Nevýdělečné organizace. 2009, s. 32

Tab. 2.3 Srovnání právní úpravy obecně prospěšných společností

Dosavadní právní úprava	Nová právní úprava
Zákon č. 248/1995 Sb., o OPS	Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník § 402 - § 418 Ústav
<p>OPS poskytuje veřejnosti prospěšné služby za předem stanovených a pro všechny stejných podmínek</p> <ul style="list-style-type: none"> vzniká dnem zápisu do rejstříku OPS zaniká dnem výmazu z rejstříku OPS OPS smí vykonávat doplňkovou činnost VH nesmí být použit ve prospěch zakladatelů, členů orgánů nebo zaměstnanců účetní závěrka podléhá auditu tehdy, jestliže: roční přijaté dotace jsou vyšší než 1 mil. Kč nebo výše čistého obratu překročila 10 mil. Kč má veřejně přístupnou výroční zprávu likvidační zůstatek přechází na jinou OPS, obec, kraj, stát atd. 	<p>Ústav je právnická osoba ustavená za účelem provozování činnosti užitečné společensky nebo hospodářsky s využitím své osobní a majetkové složky.</p> <ul style="list-style-type: none"> Vzniká dnem zápisu do veřejného rejstříku Zaniká dnem výmazu z veřejného rejstříku Ústav se bude nazývat – zapsaný ústav Ústav smí provozovat jinou vedlejší činnost Zisk může použít k podpoře hlavní činnosti a k úhradě nákladů na správu ústavu Účetní závěrka podléhá auditu, jestliže to ukládá statut či zakladatelské právní jednání nebo výše čistého obratu překročí 10 mil. Kč Výroční zpráva se zveřejňuje uložení ve sbírce listin Likvidace probíhá dle obecných ustanovení

Zdroj: vlastní zpracování

Tato tabulka znázorňuje srovnání právních úprav. Jednou z důležitějších změn je změna v názvu. Od roku 2014 již nebudou tyto společnosti známy jako obecně prospěšné společnosti, ale jako zapsané ústavy. Dále dochází ke změně při ověření účetní závěrky auditorem, dle nového občanského zákoníku bude povinná tehdy, jestliže to ukládá statut nebo je překročena výše čistého obratu.

2.2.3 Občanská sdružení

Občanská sdružení jsou řešeny v zákoně č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů. Srovnání právních úprav občanských sdružení je zobrazeno v tabulce níže, viz Tab. 2.4. Sdružení jsou právnickými osobami, přičemž členy sdružení mohou být také právnické osoby. Sdružení vzniká dnem zápisu do seznamu občanských sdružení u ministerstva vnitra. Návrh

na registraci smí podat nejméně tři občané, jeden z nich musí být starší 18 let. Občanská sdružení zanikají dnem výmazu ze seznamu občanských sdružení.

V České republice jsou známá tyto občanská sdružení: Armáda spásy, Bílý kruh bezpečí, Arnika, Český červený kříž.

Tab. 2.4 Srovnání právní úpravy občanských sdružení

Dosavadní právní úprava	Nová právní úprava
Zákon č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů	Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník
<ul style="list-style-type: none"> • Vznik občanského sdružení je dnem zápisu do seznamu OS • Zánik je dnem výmazu ze seznamu občanských sdružení 	<ul style="list-style-type: none"> • Nově bude možno zakládat spolky • Existující OS se považují za spolky a řídí se novým občanským zákoníkem • Vzniká dnem zápisu do veřejného rejstříku a zaniká dnem výmazu z tohoto rejstříku • Může mít hlavní i vedlejší činnost • Název bude spolek nebo zapsaný spolek • Upravit název musí do 2 let

Zdroj: vlastní zpracování

V této tabulce jsou znázorněny změny v právní úpravě občanských sdružení. Od roku 2014 dochází ke změně názvu z občanského sdružení na spolek a dalším změnám.

2.2.4 Registrované církve a náboženské společnosti

Církve a náboženské společnosti jsou popsány v zákoně č. 3/2002 Sb. Zákon o církvích a náboženských společnostech. Tento zákon vešel v účinnost 7.1.2002. Dle § 6 tohoto zákona se registrovaná církev stává právnickou osobou. Registrovaná církev a náboženská společnost může k plnění svého poslání zejména:

- vyučovat a vychovávat své duchovní i laické pracovníky ve zvláštních školách a jiných zařízeních i na vysokých školách bohosloveckých a bohosloveckých fakultách za podmínek podle zvláštních právních předpisů,
- získat oprávnění k výkonu zvláštních práv podle tohoto zákona.⁵

Návrh na registraci církve a náboženské společnosti se podává na ministerstvo. Tento návrh musí podat nejméně 3 fyzické osoby, které jsou starší 18 let věku. Podmínkou, aby byla náboženská společnost či církev zaregistrována je, aby v návrhu bylo uvedeno 300 podpisů plnoletých občanů České republiky nebo cizinců s trvalým pobytem v tuzemsku, kteří se

⁵ Zákon č. 3/2002 Sb. Zákon o církvích a náboženských společnostech, §6 odst. 3

dobrovolně hlásí k této církvi a náboženské společnosti. Typickou církví je Česká katolická charita.

2.2.5 Zájmová sdružení právnických osob

Zájmová sdružení právnických osob jsou upravena v zákoně č. 40/1964 Sb., dále jen občanský zákoník. Vytvářejí se k ochraně zájmů sdružení. Ke vzniku sdružení se vyžaduje zakladatelský smlouva uzavřená zakladateli. O založení sdružení se sepiše zápis, ve kterém jsou uvedena jména zakladatelů spolu s jejich podpisy. Zájmové sdružení vzniká dnem zápisu do rejstříku sdružení. Srovnání současné právní úpravy a budoucí právní úpravy je pro větší srozumitelnost zobrazeno v následující tabulce, viz. Tab. 2.5.

Tab. 2.5 Srovnání právních úprav zájmových sdružení právnických osob

Dosavadní právní úprava	Nová právní úprava
Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník - §20	Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník § 214 - § 302 Spolek
<ul style="list-style-type: none">• Vzniká dnem zápisu do rejstříku sdružení u krajského úřadu příslušného podle sídla sdružení• Zaniká dnem výmazu z rejstříku	<ul style="list-style-type: none">• Nově bude možno zakládat spolky• Poté platí ustanovení jako pro spolky

Zdroj: vlastní zpracování

2.2.6 Vývoj nestátních neziskových organizací v ČR

V roce 1996 se začaly rozvíjet obecně prospěšné společnosti, začal je upravovat zákon č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech, který vešel v platnost 1. ledna 1996. Od roku 1998 se změnila počty nadačních fondů a začaly vznikat nadace, které se řídily novým zákonem č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech, který vstoupil v platnost 1. ledna 1998. Přesný vývoj nestátních neziskových organizací v letech 1990-2012 je uveden v příloze č. 1.

2.3 Právní úprava v budoucnosti

Výše zmíněné neziskové organizace budou od 1.1.2014 upraveny dle nového občanského zákoníku, přesněji zákon č. 89/2012 Sb. Pro nadace, nadační fondy, OPS i občanská sdružení platí obecná ustanovení, která jsou řešena v § 118-209.

Neziskové organizace jsou právnickými osobami. Vznikají dnem zápisu do veřejného rejstříku a zanikají dnem výmazu z veřejného rejstříku. Právnická osoba se zrušuje právním

jednáním, uplynutím doby, rozhodnutím orgánu veřejné moci nebo dosažením účelu, pro který byla ustavena. Aby byla právnická osoba zrušena, je vyžadováno zrušení s likvidací. Výjimkou je, když celé jmění nabývá právní zástupce, v tomto případě smí být zrušena bez likvidace. Likvidaci provádí likvidátor. Ten určí, jak bude naloženo s likvidačním zůstatkem.

2.3.1 Nadace

Pojem nadace je obsažen a dále rozebírán v § 306-393 občanského zákoníku. Zakládá se nadační listinou, tou může být zakládací listina nebo pořízení pro případ smrti. Zakladatel zakládá nadaci k trvalé službě společensky nebo hospodářsky užitečnému účelu. Ten může být veřejně prospěšný, pokud slouží k podpoře obecného blaha, ale i dobročinný, a to tehdy, podporuje-li svou činností určitý okruh osob určených jednotlivě či jinak. Nadace musí obsahovat v názvu slovo „nadace“.

Nadace může podnikat, v případě, že podnikání představuje vedlejší činnost. Nadace smí změnit svůj účel. Změnu může provést soud na návrh nadace schválený správní i dozorčí radou. Když se účel nadace změní, dary, které byly poskytnuté pro původní účel, musí být využity ve prospěch původního účelu.

Před vznikem nadace musí být souhrnná výše vkladů alespoň 500 000 Kč. Vklad může být peněžitý i nepeněžitý. Majetek nadace tvoří nadační jistina a ostatní majetek. Přičemž nadační jistinu tvoří vklady do nadace spolu s nadačními dary. Nadační kapitál je peněžním vyjádřením nadační jistiny a zapisuje se do veřejného rejstříku. Nadační kapitál se zvyšuje o hodnotu daru, nesmí se zvýšit o větší hodnotu než byla zjištěná hodnota daru. Smí se také snížit, ovšem ne pod hranici 500 000 Kč.

Smlouvou lze nadaci svěřit do správy majetek, který může být vkladem do nadace a pověřit nadaci k užití majetku k danému účelu, jako přidružený fond. Nadace nesmí poskytnout nadační příspěvek osobě, která je členem, zaměstnancem ani osobě jim blízké. Náklady na správu se vedou odděleně.

Nadace má povinnost přiložit výroční zprávu do veřejného rejstříku, kde do ní lze nahlížet, dělat si kopie či výpisy. Toto je také možné učinit v sídle nadace. Součástí výroční zprávy je účetní závěrka, přehled činností nadace i zhodnocení těchto činností. Výroční zpráva musí být zveřejněna do 30 dnů od jejího schválení. Účetní závěrka je předložena auditorovi v případě, že nadační kapitál nebo obrat za účetní období přesáhne 5 mil. Kč nebo se rozhoduje o zvýšení či snížení nadačního kapitálu.

Dozorčí rada musí být vytvořena, jestliže nadační kapitál přesahuje hodnotu 5 mil. Kč, pokud tuto částku nepřesáhne, stačí revizor. V případě zrušení nadace s likvidací, likvidační zůstatek smí přejít na jinou nadaci, obec, kraj nebo stát.

2.3.2 Nadační fond

Zakladatel zakládá nadační fond k účelu, který je užitečný společensky nebo hospodářsky. Název musí obsahovat slova „nadační fond“. Zakládá se zakládací listinou nebo pořízením pro případ smrti. Majetkem nadačního fondu je soubor vkladů a darů. Nadační jistina či nadační kapitál není tvořen nadačním fondem. Nadační fond může po předchozích jednáních změnit právní formu na nadaci. V případě, že nadace přestane plnit svůj účel, soud nařídí likvidaci. Nový občanský zákoník vůbec neřeší: vedlejší činnost, orgány nadačního fondu, audit a výroční zprávu a její zveřejnění.

2.3.3 Ústav

Dle nového občanského zákoníku se ústavem nazývají obecně prospěšné společnosti. Přičemž ústav je právnická osoba ustavená za účelem provozování činnosti užitečné nebo společensky nebo hospodářsky s využitím své osobní a majetkové složky. Ústav provozuje činnost, jejíž výsledky jsou každému rovnocenně dostupné za podmínek předem stanovených. Název ústavu musí obsahovat slova „zapsaný ústav“, postačí však zkratka „z. ú.“⁶

Statutárním orgánem je ředitel. Ve statutu může být zvoleno i jiné označení, nesmí však vzbudit klamný dojem. Ústav může vykonávat i vedlejší činnost. V tomto případě se účtuje zvlášť o nákladech a výnosech z hlavní činnosti a zvlášť z vedlejší činnosti. Zisk se může použít k podpoře hlavní činnosti a k úhradě nákladu na správu ústavu. Účetní závěrka a výroční zpráva musí být ověřena auditorem v případě, že to ukládá statut nebo zakladatelské právní jednání nebo výše čistého obrátu je vyšší než 10 mil. Kč. Výroční zpráva se zveřejňuje ve sbírce listin.

2.3.4 Spolek

Dle nového občanského zákoníku jsou občanská sdružení nazývána spolkem. Jsou řešeny v § 214-302 tohoto zákona. Již vzniklá občanská sdružení se řídí tímto zákonem a považují se za spolky.

⁶ Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, platný od 1.1.2014

Název spolku musí obsahovat slova „spolek“ nebo „zapsaný spolek“, postačí však zkratka „z. s.“. Hlavní činnost spolku může být jen uspokojování a ochrana těch zájmů, k jejichž naplňování je spolek založen. Podnikání nebo jiná výdělečná činnost hlavní činností spolku být nemůže.⁷ Vedlejší činností může být hospodářská činnost. Nový občanský zákoník se nezmiňuje o výroční zprávě a jejím zveřejnění a auditu.

2.4 Dílčí shrnutí

Právní úprava v minulosti, současnosti i budoucnosti se velmi lišila. Právní úprava neziskových organizací v minulosti nebyla příliš rozsáhlá. V podstatě se neziskové organizace začaly rozvíjet po roce 1989 a začala se vyvíjet i jejich právní úprava. Začaly se rozvíjet nadace a nadační fondy, následně občanská sdružení a politické strany, ale ty nejsou nestátní neziskové organizace. Před touto dobou u nás panoval nacismus a komunismus a to v žádném případě nebylo nápomocno pro neziskové organizace, vhodné vlastně byly jen ty, které rozhlášovaly danou ideologii. Jak již bylo zmíněno, velmi důležitým mezníkem byl vstup do EU.

Současná právní úprava je rozsáhlejší, ač jsou neziskové organizace upravovány ve více zákonech. Přičemž to může být místy nepřehledné. Právní úprava pro budoucí fungování neziskových organizací je zatím dána v novém občanském zákoníku, který začne platit v roce 2014. V době zpracování této bakalářské práce není zcela jasné, zda bude úprava občanského zákoníku platit, nicméně je vycházeno z předpokladu, že vejde v platnost. Rozhodně je to krok dopředu v rámci právní úpravy, zvláště přináší větší přehlednost. Nestátní neziskové organizace jsou totiž všechny popsány právě v jednom zákoníku a není proto nutné vyhledávat o každé organizaci zvláště.

⁷ Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, platný od 1.1.2014

3 Vývoj účetnictví nestátních neziskových organizací

Výše zmíněné neziskové organizace jsou právnickými osobami, tudíž se na ně vztahuje ustanovení zákona a jsou povinny vést účetnictví. Zákon o účetnictví stanoví povinnost právnickým osobám vést účetnictví od dne svého vzniku do dne svého zániku.⁸ Účetnictví nestátních neziskových organizací je upraveno zákonem o účetnictví, vyhláškou č. 504/2002 Sb., bylo upraveno také vyhláškou č. 507/2002 Sb. Je upraveno také Českými účetními standarty č. 401-414.

3.1 Historie účetnictví v Českých zemích

Do roku 1918 bylo v zemích Koruny české aplikováno účetnictví dle německých předpisů a ve státní správě kamerální účetnictví. Cílem kamerálního účetnictví byla výborná znalost úředníků daňové a finanční politiky našeho státu. Kameralistika se zabývala ekonomickými, právními a administrativními vědami. Byla zacílena na státní správu, řád a financování státu a jeho finanční a daňovou politiku.

Jakmile se rozpadlo Rakousko-Uhersko, tak v roce 1918 vzniká Československá republika. Nejvyspělejšími částmi tohoto státu byli Čechy, Morava a Slezsko. Tyto krajiny měli průmysl a bankovníctví na velmi vysoké úrovni. Naopak slovenská část neměla vyvinutý průmysl, ale oproti tomu byla agrární krajinou.

Československá republika přijala veškeré právní normy z bývalého Rakouska-Uherska. Co se týče jednotlivých právních předpisů z oblasti vedení účetnictví a obchodních knih, tak v Čechách a na Moravě byl využíván rakouský obchodní zákoník, který vznikl roku 1862 a slovenská část země převzala uherský Obchodní zákoník vydaný roku 1875. Odlišnosti mezi těmito dvěma zákoníky jsou opravdu malé a většinou mají jen formální charakter. Tyto obchodní zákoníky nepřikazovaly přesný způsob vedení účetnictví ani nenařizovaly jakým způsobem se mají účetní knihy vést. Vlastně obchodník si sám vybral, jestli bude používat jednouché nebo podvojně účetnictví. Dle těchto obchodních zákoníků se účetními knihami myslí inventář a bilance. Pozoruhodností je, že knihy mohly být vedeny v kterémkoli používaném jazyce dané země. V první ČSR byl vydán výhradně jeden zákon a to Zákon o stabilizačních bilancích. Tento zákon byl vydán v roce 1927. Obsahoval výši a výpočet odpisů pro stroje a zařízení, budovy apod. takovým způsobem, aby lépe reflektovali

⁸§ 4 odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

posun cenové hladiny a byly odpovídající k vypláceným mzdám a nákladům na materiál. Roku 1939 vzniká Protektorát Čechy a Morava a Slovenský stát. V rámci vedení účetnictví nedošlo k žádným důrazným změnám, pořád v těchto zemích platil rakouský Obchodní zákoník.

V roce 1946 vešel v platnost Zákon č. 116/1946 o jednotné organizaci podnikového účetnictví. Tento zákon a navazující předpisy spojovaly účetnictví, kalkulace, rozpočetnictví a statistiky. V těchto letech došlo k publikování několika dalších zákonů a nařízení, přičemž pro účetnictví je snad nejdůležitější vládní nařízení č. 205/1946, ve kterém je stanovena povinnost vést jenom podvojně účetnictví. Generální sekretariát Hospodářské rady vydal v období let 1947-1949 šest účetních osnov a také účetní osnovy specializované pro podniky jednotlivých hospodářských odvětví. Tyto účetní osnovy byly vydány formou závazné vyhlášky a bylo nařízeno se jimi řídit při vykonávání finančního účetnictví. Od této doby byla podnikům uložena povinnost vést účty stejně a pouze ty, které byly vymezeny v osnovách jednotlivých odvětví. Sestavení takovéto účetní osnovy se nazývalo účetní rozvrh. Novinkou bylo zavedení pojmu účetní rok neboli hospodářský rok či obchodní rok. Vznikla povinnost sestavit účetní závěrku a to k poslednímu dni účetního roku, kterému se říkalo bilanční den. Roky 1966 – 1971 se nazývaly jako období soustavy ekonomických informací. Účetnictví v těchto letech bylo pořád založeno na účetní evidenci, ale byly zde snahy vyřešit nedostatkovou ekonomiku a do účetnictví pomalu a jistě prostupovaly prvky manažerského účetnictví.

Po roce 1976 došlo k několika změnám, z nichž za nejdůležitější smíme považovat:

- a) jednotná účetní osnova pro organizace hospodářské a rozpočtové, dále také pro peněžní a pojišťovací ústavy,
- b) jednookruhové účetnictví,
- c) v účetní osnově byli tak jako dnes účty aktiv a pasiv, také účty nákladů a výnosů,
- d) výsledek hospodaření se vypočítával dvěma způsoby – brutto a netto,
- e) náklady se účtovaly do více účtových tříd, přesněji prvotní náklady dle nákladových druhů se účtovaly do třetí účtové třídy - Prvotní náklady podle druhů, dále dle kalkulačních druhů do čtvrté účtové třídy - Náklady na činnosti. Dále byla možnost zařadit náklady do účtové třídy 5 Zúčtování nákladů na činnosti a třídy 6 Náklady na realizované a odevzdané výkony.

V roce 1989 došlo k přechodu na demokracii a k tržnímu hospodářství, díky tomu došlo k změnám v celé ekonomice ČSFR. To vedlo k důkladné reformě účetnictví, která byla

postavena na nových, převážně vlastnických, vztazích. Jedním z dalších důvodů pro reformovat celý systém byla možnost srovnávat účetní údaje v tuzemsku i se zahraničím a také čitelnost těchto údajů. Cílem nového systému účetnictví bylo zajistit poctivé zobrazení reality pro účinné řízení podniků a jak už bylo zmíněno, zajistit srovnatelnost dat v národním i mezinárodním měřítku. Nový systém byl založen na přibližování se účetním principům, které se osvědčily ve světě již dlouholetým používáním. Došlo k vzniku nového účetního systému, který je upraven zákonem č. 563/1991 o účetnictví a který začal platit 1. 1. 1992. Úkolem tohoto systému je poskytovat pravdivý a věrný obraz o finanční situaci a ekonomické zdatnosti obchodních společností. Také podává informace o výši majetku k danému datu, výsledku hospodaření dané společnosti apod. V roce 2004 bylo zrušeno jednoduché účetnictví, které bylo nahrazeno daňovou evidencí.

3.2 Účetnictví neziskových organizací

Do roku 2003 se v zákoně o účetnictví hovořilo o dvou účetních soustavách. Zákon o účetnictví umožňoval použití jednoduchého či podvojného účetnictví. V dnešní době existuje jen účetnictví podvojně, stále existují účetní jednotky, které účtují v jednoduché soustavě účetnictví.

Zákon o účetnictví v § 9 Účetní soustavy uvádí rozsah vedení účetnictví. V letech 1992 a 1993 v soustavě jednoduchého účetnictví účtovali mimo jiné příspěvkové organizace, jejichž roční objem výdajového rozpočtu nepřesahoval 500 000 Kč. Tyto organizace účtovaly v jednoduché soustavě účetnictví do 31.12.2000. V jednoduchém účetnictví účtovaly také nadace, které nepodnikají či jejich příjmy nebyli vyšší než 3 000 000 Kč v předchozím roce. Ostatní neziskové organizace účtovali v podvojném účetnictví. Od 1.1.2004 se změnil název §9 na Rozsah vedení účetnictví.

Dle 1. novely zákona o účetnictví museli obecně prospěšné organizace účtovat v podvojném účetnictví. Ovšem zákon č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných organizacích nařizoval účtování v podvojném účetnictví těm obecně prospěšným společnostem, které provozují doplňkovou činnost nebo její celkové příjmy v předchozím roce přesáhly 3 mil. Kč.

V rámci 2. novely zákona o účetnictví došlo ke změně rozsahu účtování u nadací. Nadace mohli před touto úpravou účtovat v soustavě jednoduchého účetnictví, ovšem díky zákonu o nadacích a nadačních fondech musí účtovat v podvojném účetnictví. Nadační fondy mohou účtovat v jednoduchém účetnictví v případě, že jejich příjmy nepřesáhly v předchozím roce 3 mil. Kč.

Od 1.1.2002 jsou účetní jednotky povinny účtovat v podvojném účetnictví. V jednoduchém účetnictví smí účtovat mimo jiné občanská sdružení a nadační fondy, pokud veškeré jejich příjmy nepřesáhly 6 mil. Kč. Dále také obecně prospěšné společnosti o nichž to stanoví zvláštní právní předpis.⁹

Velkým mezníkem byl rok 2004. Došlo ke změnám mnoha paragrafů zákona o účetnictví. Nestanoví-li tento zákon nebo zvláštní právní předpis jinak, účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví v plném rozsahu. Účetnictví ve zjednodušeném rozsahu mohou vést:

- a) občanská sdružení jejich organizační jednotky, které mají právní subjektivitu, církve a náboženské společnosti nebo církevní instituce, které jsou církevní právnickou osobou, obecně prospěšné společnosti, honební společenstva, nadační fondy a společenství vlastníků jednotek,
- b) bytová družstva, které nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem a družstva, která jsou založena výhradně za účelem zajišťování hospodářských, sociálních anebo jiných potřeb svých členů,
- c) územní samosprávné celky a dobrovolné svazky obcí,
- d) příspěvkové organizace, u nichž o tom rozhodne jejich zřizovatel,
- e) ostatní účetní jednotky, o nichž to stanoví zvláštní zákon.¹⁰

Od roku 2004 při vedení účetnictví v plném rozsahu je používán deník, hlavní knihu, knihy analytických účtů, knihy podrozvahových účtů. Při vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu používáme zjednodušený účtový rozvrh, americký deník¹¹. Vytváříme zjednodušenou účetní závěrku a nepoužíváme všechny účetní metody.

V roce 2004 mohli jednoduché účetnictví vést obecně prospěšné společnosti, nadační fondy, občanská sdružení i církve a náboženské společnosti. Od roku 2005 smí vést jednoduché účetnictví občanská sdružení i církve a náboženské společnosti.

Novela, která nabyla účinnost 1. ledna 2008 umožnila vedení účetnictví pro občanská sdružení, církve a náboženské společnosti. Hlavním rozdílem je, že tato novela nedává podmínku, dle které by museli tyto organizace účtovat i v roce 2003 a není nijak omezena datem, do kterého platí. Jediným rozdílem je, že je omezeno výší celkových příjmů za poslední uzavřené období a to do 3 mil. Kč.

Jednoduché účetnictví spočívá v principu evidování na jednom účtu, přináší přehled o příjmech a výdajích, dále také o majetku a hospodářských prostředcích. Jednoduché účetnictví

⁹ § 9 zákona č. 513/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

¹⁰ §9 odst. 1, 3 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

¹¹ Spojení hlavní knihy a deníku

je založeno na peněžní bázi. V jednoduchém účetnictví se používají účetní knihy jako jsou: peněžní deník, kniha zásob, kniha pohledávek a závazků, kniha cenin apod. V roce 2004 byl termín jednoduché účetnictví nahrazen termínem daňová evidence. Neziskové organizace, které pokračovaly v jednoduchém účetnictví se řídily vyhláškou č. 507/2002 Sb.

Účetnictví v zjednodušeném rozsahu se vede v rámci účtových skupin, ne v rámci jednotlivých účtů. Účtuje se například v deníku a v hlavní knize.

Dle zákona o účetnictví vedou účetní jednotky účetnictví v plném rozsahu. Přesto tento zákon obsahuje výjimku, podle které mohou některé neziskové organizace vést účetnictví v zjednodušeném rozsahu. Tato výjimka platí i pro nestátní neziskové organizace jako jsou:

- občanská sdružení,
- církve a náboženské společnosti,
- obecně prospěšné společnosti,
- nadační fondy.

Novelizacemi zákona o účetnictví docházelo k postupným změnám v rozsahu vedení účetnictví. Do roku 2003 se hovoří o jednoduchém účetnictví a podvojném účetnictví. Následně v roce 2004 dochází ke změně a hovoří se účetnictví v zjednodušeném rozsahu a v plném rozsahu. Přesnější přehled změn je uveden v následující tabulce, viz. Tab. 3.1.

Tab. 3.1 Rozsah vedení účetnictví dle zákona o účetnictví a předpisu č. 504/2002

	1992	2002	2004	2008	2013
Nadace	Jednoduché účetnictví s příjmy do 3 mil. Kčs	Podvojně účetnictví	Účetnictví v plném rozsahu	x	Účetnictví v plném rozsahu
Nadační fondy	x	Jednoduché účetnictví s příjmy do 6 mil. Kč	Účetnictví ve zjednodušeném rozsahu Jednoduché účetnictví	x	Účetnictví ve zjednodušeném rozsahu
Obecně prospěšné společnosti	x	Jednoduché účetnictví	Účetnictví ve zjednodušeném rozsahu Jednoduché účetnictví	x	Účetnictví ve zjednodušeném rozsahu
Občanské sdružení	Jednoduché účetnictví s příjmy do 3 mil. Kčs	Jednoduché účetnictví s příjmy do 6 mil. Kč	Účetnictví ve zjednodušeném rozsahu Jednoduché účetnictví	Účetnictví ve zjednodušeném rozsahu Jednoduché účetnictví s příjmy do 3 mil. Kč	Účetnictví ve zjednodušeném rozsahu
Círky a náboženské společnosti	Jednoduché účetnictví	Jednoduché účetnictví s příjmy do 6 mil. Kč	Účetnictví ve zjednodušeném rozsahu Jednoduché účetnictví	Účetnictví ve zjednodušeném rozsahu Jednoduché účetnictví s příjmy do 3 mil. Kč	Účetnictví ve zjednodušeném rozsahu

Zdroj: vlastní zpracování

3.2.1 Vyhláška č. 504/2002 Sb.

Jedná se o prováděcí předpis k zákonu o účetnictví, který je vydán ministerstvem financí. Tato vyhláška je závazná pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, a které účtují v soustavě podvojného účetnictví. Na tuto vyhlášku navazují České účetní standardy, přesněji č. 401 – 414. Přehled daných standardů je uveden v příloze č. 2.

V první části je rozepsána působnost a předmět úpravy dané vyhlášky. V druhé části jsou popsány požadavky na účetní závěrku. Jak jsem již zmínila, tyto společnosti musí

sestavit rozvahu, výkaz zisku a ztrát a přílohy. Vyhláška přesně popisuje náležitosti těchto výkazů. Dále se píše o směrné účetní osnově, která je v příloze této vyhlášky a také o účetních metodách, například o použití opravných položek, o oceňování majetku, kurzových rozdílech a mnoho jiných.

3.2.2 Vyhláška č. 507/2002 Sb.

Další prováděcí předpis k zákonu o účetnictví. Tahle vyhláška je platná pro účetní jednotky, které účtují v jednoduchém účetnictví. Bohužel v roce 2004 byl tento předpis zrušen zákonem o účetnictví, ovšem i nadále mohou některé účetní jednotky účtovat v jednoduchém účetnictví. Přesněji jsou tyto účetní jednotky vypsány v tabulce č. 3.1.

Dále je ve vyhlášce stanoveno jaké účetní knihy se používají v soustavě jednoduchého účetnictví. Tak, aby byl zajištěn věrný přehled o majetku a závazcích a také o příjmech a výdajích. V tomto předpisu jsou popsány nároky na vedení peněžního deníku, knih závazků a pohledávek a pomocných knih.

3.3 Účtová osnova

„Do 31.12.2000 byly tři různé účtové osnovy a postupy účtování:

- a) účtová osnova a postupy účtování pro politické strany, hnutí, občanské sdružení a jiné nevýdělečné organizace,*
- b) účtová osnova a postupy účtování pro obecně prospěšné společnosti,*
- c) účtová osnova a postupy účtování pro rozpočtové organizace a příspěvkové organizace a obce.“¹²*

V roce 2004 je nadále pro neziskové organizace účtová osnova členěna detailně na jednotlivé účty i s jejich přesnými názvy jako v minulém období. České účetní standardy, které podrobně popisují a dávají návod, jak správně zaúčtovat vzniklé účetní operace, již upravují jen účtování do daných účetních skupin. Od 1. ledna 2005 dochází k poslednímu důležitějšímu zásahu do účetních postupů nevýdělečných organizací vedoucích účetnictví tím, že je účtová osnova členěná na účty vyměněna za směrnou účtovou osnovou, která závazně udává pouze členění na jednotlivé účetní skupiny. Od tohoto roku si smějí účetní jednotky sami vytvořit a upravit účty v jednotlivých účetních skupinách a popsat je ve svém účtovém

¹² URBANCOVÁ, KRYŠKOVÁ – Účetnictví nevýdělečných organizací A, 2008, s. 52

rozvrhu. Je nutno poznamenat, že kvůli jednoduchosti a také pravděpodobně jistou setrvačnost, ponechala většina účetních jednotek účty dle původních účtových osnov.

3.4 Účetní závěrka

Účetní závěrku má povinnost sestavit každá účetní jednotka, která vede účetnictví, k rozvahovému dni, tedy ke dni, kdy se musí uzavřít účetní knihy. Za tento den se považuje, poslední den účetního období. Sestavuje se v první řadě v české měně a položky jsou vyjádřeny v tisících Kč. Účetní závěrka musí obsahovat tři důležité dokumenty – rozvahu, výkaz zisku a ztráty a přílohu. Účetní závěrka je nedílným celkem těchto třech částí. Smí být sestavena v úplném nebo zjednodušeném rozsahu. Ve zjednodušeném rozsahu ji mohou sestavovat takové účetní jednotky, které ji nemusí mít ověřenou auditorem.

Účetní jednotky, které začínají podnikat, sestavují zahajovací rozvahu. Rozvaha obsahuje konečný přehled všech aktiv a pasiv účetní jednotky tříděný podle přesně daných ukazatelů. Aktiva se člení na dlouhodobá a krátkodobá, přičemž pasiva se člení na vlastní a cizí. Do rozvahy uvádíme aktiva, která nejsou upravená o opravné položky a oprávkky, čili brutto. Opravné položky a oprávkky k aktivům jsou uvedeny v aktivech rozvahy v záporných hodnotách. Každá z položek rozvahy osahuje též informaci o výši této položky vykázané za minulé účetní období.¹³ Hodnoty položek rozvahy se vykazují na základě konečného zůstatku daného účtu. V případě aktiv, se hodnota zapíše s kladným znaménkem tehdy, když je hodnota strany Má dáti aktivního účtu vyšší než strana Dal. U aktiv je tomu naopak, s kladným znaménkem se zapisuje tehdy, když je hodnota strany Dal vyšší než hodnota strany Má dáti. V případě, že některý z účtu má nulový konečný zůstatek, do rozvahy se neuvádí.

Nezbytnou součástí účetní závěrky je výkaz zisku a ztráty, ve kterém jsou uvedeny veškeré výnosy a náklady účetní jednotky. Výnosy a náklady se člení na provozní, finanční a mimořádné. Provozní výnosy zahrnují zejména výnosy z tržeb z prodeje zboží a služeb, také výnosy z prodeje vlastních výkonů, což jsou třeba výrobky či polotovary apod. Do provozních nákladů se zahrnují veškeré náklady, které byly vynaloženy na vytvoření těchto výrobků či na vykonání dané služby. Další součástí jsou osobní náklady, které jsou složeny z mezd zaměstnanců, odměn managementu a sociálních nákladů. Další významnou složkou jsou ještě odpisy, které představují opotřebení dlouhodobého majetku vyjádřené v peněžních jednotkách za dané účetní období. Do finančních nákladů se zahrnují převážně úroky zaplacené účetní jednotkou za úvěry a finančními výnosy jsou hlavně výnosy z cenných papírů, ať už ve formě

¹³Vyhláška č. 504/2002 Sb., §5

dividend z nich, nebo zisky z jejich prodeje. O mimořádných výnosech a nákladech se účtuje naprosto výjimečně, a proto se ve výkazu zisku a ztráty většinou nepožívají a zůstávají tedy prázdné. Mimořádným nákladem může být např. odcizení majetku nebo zničení majetku v důsledku požáru. Pojistné plnění vyplacené pojišťovnou v důsledku vzniku výše zmíněných mimořádných nákladů pak představuje mimořádný výnos. Ve výkazu zisku a ztrát se uvádějí hodnoty pouze za dané období. Tak jako v rozvaze se hodnoty v nulové výši nezapisují.

Funkcí přílohy je doplnit a objasnit data uvedené v rozvaze nebo ve výkazu zisku a ztráty. Popisují se zde použité účetní metody a v případě odloučení od daných metod a to i včetně vysvětlení. Dalším prvkem jsou závazky ze sociálního a zdravotního pojištění, také daňové závazky vůči finančnímu úřadu apod. Nejedna účetní jednotka dává do příloh také výkaz cash flow. Účetní závěrka tedy prezentuje úplnou zprávu o hospodaření účetní jednotky v daném období a o jejím stavu. Díky tomuto výkazu se dá zjistit, zda účetní jednotka má předpoklady dále fungovat či ji hrozí zánik. Uživatelům informací tento výkaz dává možnost zvážit svou případnou investici do této organizace.

3.5 Audit účetní závěrky

Principem auditu je, aby nezávislá, kvalifikovaná osoba přezkoumala věrohodnost účetních výkazů zveřejněných účetní jednotkou. Auditor zkoumá, zda údaje v účetních výkazech pravdivě zachycují stav majetku a závazků, finanční situaci a výsledek hospodaření účetní jednotky. Tyto informace musí být zveřejněny podle norem účetních předpisů, popřípadě Mezinárodních účetních standardů. Názor auditora má uspokojující vypovídací schopnost pouze tehdy, je-li účetní závěrka úplná. Cílem auditu je posílení důvěryhodnosti účetní závěrky. Auditem se obecně rozumí poskytování auditorských služeb v souladu s § 2 odst. 1 zákona o auditorech.¹⁴ Těmito službami se rozumí audit účetní závěrky a výkazu zisku a ztrát.

Současná podoba především finančního auditu spadá do roku 1948, kdy byl ve Velké Británii přijat Companies Act 1948. Poprvé zde např. bylo použito vyjádření "pravdivého a věrného zobrazení" a byly srozumitelně stanoveny povinnosti, odpovědnost a práva auditora. Obecný princip pravdivého a věrného vyobrazení pak byl přijat ve všech národních úpravách auditu, i když se jeho aplikace liší. Původem primárních odlišností jsou rozdíly mezi anglosaským a kontinentálním pojetím legislativy. Rozvoj auditu však přispívá k vypracování mezinárodních standardů Výborem pro auditorské standardy Mezinárodní federace účetních.

¹⁴Zákon č. 254/2000 Sb., o auditorech a o změně zákona č. 165/1998 Sb.

V České republice je vznik auditorského oboru propojen s transformací ekonomiky v osmdesátých a devadesátých letech. V roce 1989 byla vydána vyhláška FMF o ověřovateli a jejich činnosti. Díky tomu, že byla potlačena historickým vývojem byla změněna zákonem č. 524/1992 Sb. o auditorech a Komoře auditorů ČR. Tímto zákonem byly definovány předpoklady pro koncepci externího finančního auditu u nás. Občas se udává, že existuje jen externí audit, je to však mylná myšlenka. Je to sice nejpropracovanější a nejvýznamnější typ auditu, ale ne jediný. Od dubna roku 2009 vchází v platnost nový zákon, a to zákon č. 93/2009 Sb., zákon o auditorech a o změně některých zákonů.

Ve skutečnosti existuje audit interní a externí. Toto základní členění vychází ze skutečnosti, jestli je audit prováděn externím subjektem, jako je auditor, auditorská firma apod. nebo zda je audit vykonáván interním subjektem, který je součástí dané společnosti nebo instituce.

Audit podléhá vždy nadace. Nadační fondy podléhají auditu tehdy, když suma nákladů nebo suma výnosů nebo suma majetku je vyšší než 3 miliony Kč. Obecně prospěšné společnosti podléhají auditu jestliže, roční přijaté dotace jsou vyšší než 1 milion Kč nebo výše čistého obrátu překročila 10 milionů Kč.

Nejdůležitější část zprávy je nepochybně výrok, jehož varianty jsou zobrazeny i v následujícím obrázku, viz Obr. 3.1. Jedná se o úsudek auditora nad výkazy, jejich věrnému a poctivému obrazu, eventuálně jejich soulad s danými zákony.

Výrok o auditované účetní závěrce, jak uvádí Hakalová:¹⁵

Mezi základní typy výroků patří:

- a) *Výrok bez výhrad,*
- b) *Výrok bez výhrad se zdůrazněním skutečností*
- c) *Výrok s výhradou*
- d) *Záporný výrok*
- e) *Odmítnutí výroku*

Výrok bez výhrad může auditor vydat v případě, že při ověření účetnictví a účetních výkazů nezjistil žádné významné chyby nebo omezení.

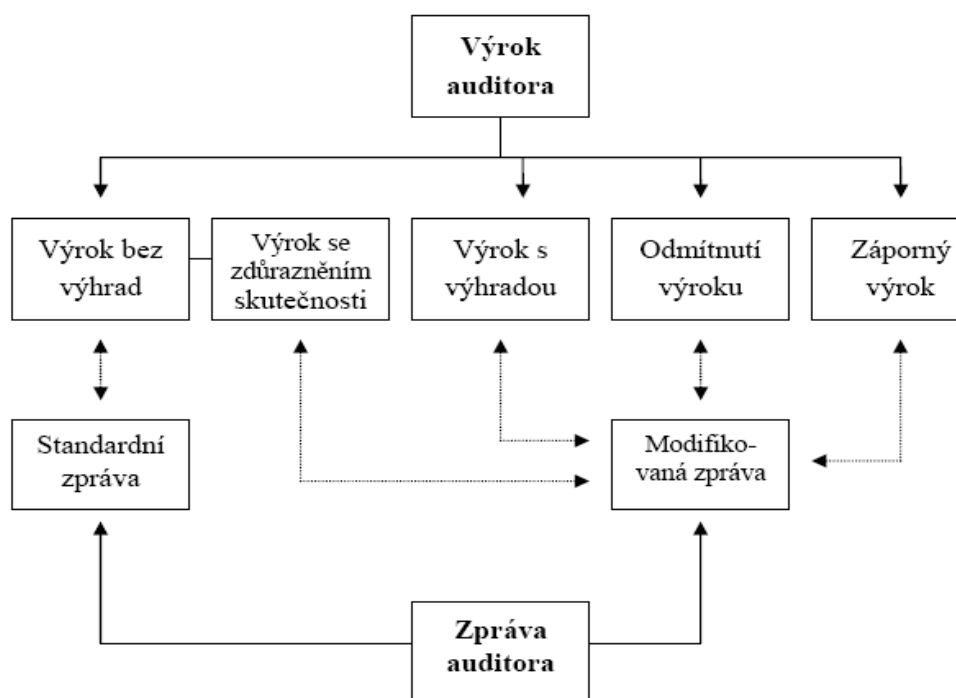
Výrok s výhradou znamená, že auditor zjistil určité nedostatky resp. chyby v účetní závěrce, které podle názoru mění podstatným způsobem v určitých oblastech jejich vypovídací schopnost, popřípadně se auditor nemohl zúčastnit inventarizace zásob. Auditor je povinen uvést ve své zprávě důvody výhrady a výši výhrady pokud možno kvantifikovat.

¹⁵ HAKALOVÁ, J. Význam a podstata zprávy auditora. Příspěvek na mezinárodní konferenci „Účetnictví a daně na prahu 21. Století“. Ekonomická fakulta VŠB-TU Ostrava. Repronis Ostrava, 2000. s.27-30

Záporný výrok použije auditor v případě, kdy podle jeho názoru je celá účetní závěrka zavádějící, tzn. Že věrně nezobrazuje majetek, závazky, vlastní jmení a finanční situaci společnosti. Auditor je povinen uvést důvody pro vyslovení tohoto výroku.

Odmítnout vydat výrok může auditor v případě, pokud podle jeho názoru nebylo možné ověřit účetní závěrku takovým způsobem, který považuje za nezbytný pro vyslovení výrobu.

Obr. 3.1: Varianty výroku auditora a zprávy auditora



Zdroj: Antoř, J.:Analýza uplatnění auditorské směrnice KA ČR u územních samosprávných celků. Diplomová práce. MU ESF, Brno, 2004, str. 37.

3.6 Výroční zpráva

Účetní jednotky, které povinně účetní závěrku ověřují auditorem, musí také vypracovávat výroční zprávu, jejímž účelem je celkově popsat jejich činnost, výkonnost a hospodářské postavení. Kromě toho musí obsahovat podle zákona i další informace¹⁶: o skutečnostech, jež nastaly až po sestavení účetní závěrky, ale jsou z hlediska další existence účetní jednotky důležité, dále o dalším vývoji činnosti, o aktivitách v oblasti výzkumu a vývoje a ochrany životního prostředí. Součástí výroční zprávy je účetní závěrka a zpráva auditora o jejím ověření.

¹⁶§ 21 odst. 2 zákona o účetnictví

Také samotná výroční zpráva musí být ověřena auditorem za stejných podmínek, za jakých musí být povinně auditovaná účetní závěrka. Oba dva dokumenty pak musí být zveřejněny tak, aby k nim měla veřejnost přístup. U některých právnických osob stačí jejich zveřejnění např. na internetu, některé je ukládají do sbírky listin rejstříku, v němž jsou zaregistrovány. Účetní jednotky, které ověřují účetní závěrku a výroční zprávu auditorem, nesmí uveřejnit informace dříve než bude ověřena auditorem.

Výroční zpráva OPS je popsána v § 20 a § 21 zákona o obecně prospěšných společnostech. OPS musí vypracovat a zveřejnit výroční zprávu v termínu, který udá správní rada. Tento termín nesmí ovšem překročit dobu 6 měsíců po skončení účetního období. Důvodem vypracování je poskytnout věrné informace o hospodaření a činnosti obecně prospěšné společnosti. Následně po schválení správní radou je výroční zpráva uložena ve sbírce listin, nejpozději však do 30 dnů od schválení. V případě, že společnost zjistí nějaké změny či chyby ve výroční zprávě, má povinnost neprodleně tyto chyby opravit a zveřejnit je. Opravená či pozměněná výroční zpráva se opět ukládá do sbírky listin.

Dle § 21 zákona o obecně prospěšných společnostech musí výroční zpráva obsahovat informace o:

- *všech činnostech uskutečněných v účetním období v rámci obecně prospěšných služeb a doplňkové činnosti a jejich zhodnocení,*
- *lidských zdrojích,*
- *výnosech v členění podle zdrojů,*
- *vývoji a stavu fondů obecně prospěšné společnosti k rozvahovému dni,*
- *stavu majetku a závazků obecně prospěšné společnosti k rozvahovému dni a o jejich struktuře,*
- *celkovém objemu nákladů v členění na náklady vynaložené pro plnění obecně prospěšných služeb, pro plnění doplňkových činností a na vlastní činnost obecně prospěšné společnosti, včetně výše nákladů na odměnu ředitele a na odměny členů správní rady a členů dozorčí rady,*
- *změně zakládací listiny a změně ve složení správní rady a dozorčí rady a o změně osoby ředitele, k nimž došlo v průběhu účetního období.*¹⁷

Nadace a nadační fond zpracovává výroční zprávu do doby, kterou stanová správní rada či statut nadace nebo nadačního fondu. Nejpozději však 6 měsíců po skončení hodnoceného období. Ve výroční zprávě účetní jednotka uvádí přehled o majetku a závazcích,

¹⁷ § 21 odst. 1 zákona o obecně prospěšných společnostech

přehled o použití majetku. U darů, které měly vyšší hodnotu než je 10 000 Kč, je potřeba vést přehled o dárcích. Tento přehled je součástí výroční zprávy. V případě, že dárcce chce zůstat v anonymitě, musí být anonymita zachována. Dále zákon o nadacích a nadačních fondech nařizuje, že výroční zpráva musí obsahovat také přehled o osobách, kterým byly poskytnuty příspěvky v hodnotě vyšší než 10 000 Kč.

Nadace a nadační fond zveřejní výroční zprávu do sbírky listin u rejstříkového soudu nejpozději do 30 dnů po jejím schválení správní radou. Nejpozději do konce následujícího účetního období, i když nebude výroční zpráva schválena. Kdokoliv smí do výroční zprávy nahlížet a smí si činit výpisy a opisy.

Církev a náboženské společnosti zveřejňují výroční zprávu v případě, že mají oprávnění k výkonu zvláštních práv. Tímto se myslí například vyučování náboženství na státních školách, konat obřady při nichž jsou uzavírány církevní sňatky, zřizování církevní školy apod.

3.7 Dílčí shrnutí

Tato kapitola byla věnována vývoji účetnictví na území České republiky. Je zde popsán vývoj účetnictví od 19. století po dnešní dobu. V posledních letech došlo k novelizacím zákona o účetnictví a přineslo i změny v účtování pro neziskové organizace. Jedním z větších rozdílů je rozsah vedení účetnictví. Novelizace se vyvíjely kladně pro neziskové organizace, zjednodušily jejich fungování zvláště proto, že mohou nadále vést účetnictví v zjednodušeném rozsahu.

V této kapitole byla také popsána účetní závěrka, výroční zpráva a jejím audit. Také tím jak se auditorská činnost v našich zemích vyvíjela.

4 Změny ve zdaňování nestátních neziskových organizací

4.1 Daň z příjmů právnických osob

Daň z příjmů právnických osob je vyznačována jako daň přímá důchodová. V zákoně o daních z příjmů¹⁸ najdeme okruh poplatníků, na které se tato daň vztahuje a také předmět daně apod. Přesněji řečeno příjmy, které jsou zdanitelné a samozřejmě také vymezuje druhy daňových osvobození. Skupinu poplatníků obecně dělíme na fyzické a právnické osoby, kde daň neziskových organizací je řešena zdaněním právnických osob. Může se zdát, že zákonná úprava daně z příjmů je pro nevýdělečné organizace příhodná, protože vybírá jen nějaké druhy příjmů, které jsou podřízeny dani. Zdanění nevýdělečných organizací je jedna z nejvíce komplikovanějších kapitol zákona o daních z příjmů. Zatímco klasický podnikatelský subjekt sleduje své příjmy na straně jedné a výdaje na straně druhé v celém souhrnu, rozdíl mezi příjmy a výdaji upravuje v souladu se zákonem a spočítaný výsledek hospodaření aplikuje jako základ daně, nezisková organizace musí postupovat úplně jinak.

Stanovení daňové povinnosti neziskových organizací má některá specifika, která je nutné respektovat a při sestavení daňového přiznání a výpočtu daně zohlednit.¹⁹

Problémem neziskových organizací je, že mají různé typy příjmů:

- a) příjmy, které nejsou předmětem daně (§18 odst.4),
- b) příjmy, které jsou předmětem daně (§18 odst. 3, 5, 14 a 15),
- c) příjmy od daně osvobozené (§19),
- d) příjmy z podnikatelské činnosti, které jsou předmětem daně.

4.1.1 Příjmy, které nejsou předmětem daně

Následující příjmy nejsou předmětem daně:

- příjmy získané zděděním nebo darováním nemovitosti nebo movité věci anebo majetkového práva s výjimkou z nich plynoucích příjmů – tzv. sponzorské příspěvky nebo sponzorské dary, i když tento termín náš zákon o daních z příjmů nezná. Za věci movité jsou považovány i peníze. U daru jsou pak důležité dvě skutečnosti: za prvé dar musíme prokázat (v této souvislosti působí problém samotná forma darovací smlouvy, která nemusí být ze zákona písemná, ale důkazní břemeno zůstává na

¹⁸Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁹MORÁVEK, Z. Problematická místa při stanovení daňové povinnosti. Účetnictví neziskového sektoru. 2010, č. 3, s. 3. ASPI ID: LIT35448CZ.

příjemci daru) a za druhé je problematický výklad pojmu - „předmětem daně není příjem daru“. Organizační složky, územní samosprávné celky a příspěvkové organizace účtují o příjmu daru tím způsobem, že se neobjeví ve výnosech. Teprve až v okamžiku použití daru se zaúčtuje jako výnos, což může být v jiném zdaňovacím období, ale v tomto období přijat nebyl,²⁰

- příjmy z dotací, příspěvků na provoz a jiných podpor ze státního rozpočtu, rozpočtu kraje a rozpočtu obce, jsou-li poskytnuty v souladu s rozpočtovými pravidly, z prostředků poskytnutých státními fondy, z podpory poskytnuté regionální radou regionu soudržnosti podle zvláštního právního předpisu²¹, z prostředků poskytnutých z rozpočtu Evropské Unie nebo z veřejných rozpočtů cizích států. Předmětem daně také nejsou příjmy krajů a obcí plynoucí z výnosu daní nebo podílu na nich, výnosu poplatků a peněžních odvodů, které jsou dle zvláštních zákonů příjmem kraje a obce,
- příjmy z úroků, které plynou z vkladů uloženém na běžném účtu.

4.1.2 Příjmy, které jsou předmětem daně – osvobozené

Následující příjmy jsou sice předmětem daně, ale jsou od ní osvobozené:

- členské příspěvky podle stanov, statutu, zřizovacích nebo zakladatelských listin,
- u registrovaných církví a náboženských společností příjmy z kostelních sbírek, církevních úkonů, příspěvků členů,
- u poplatníků, kteří vznikli za účelem vlastnictví domů, příjmy z cenově regulovaného nájemného,
- úrokové výnosy plynoucí z prostředků veřejných sbírek pořádaných pro veřejně prospěšnou činnost,
- příjmy v souvislosti s výkonem dobrovolnické služby poskytované v souladu se zákonem o dobrovolnické službě.

4.1.3 Příjmy z hlavní činnosti

Primárním problémem při zdanění nevýdělečných organizací je posouzení tzv. hlavní činnosti, resp. posouzení toho, které příjmy jsou z činností, které jsou posláním těchto poplatníků. Za činnosti hlavní se považují pouze ty, které jsou v souladu s tím, co je napsáno ve zvláštních předpisech či ve statutu, stanovách, zřizovacích a zakladatelských listinách.

²⁰ RŮŽIČKOVÁ, R. Neziskové organizace vznik – účetnictví – daně. 9. aktualizované vydání. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2007. s. 155.

²¹ Zákon č. 248/2000 Sb., o podpoře regionálního rozvoje, ve znění pozdějších předpisů.

Příjmy z této hlavní činnosti nejsou předmětem daně za předpokladu, že náklady, popř. výdaje, vynaložené dle zákona o daních z příjmů v souvislosti s prováděním těchto činností, jsou vyšší než příjmy.

4.1.4 Příjmy, které jsou předmětem daně

Tyto příjmy jsou předmětem daně vždy:

- příjmy z reklam; v praxi někdy mylně dochází k záměně reklamy s darovací smlouvou, přičemž se může jednat o zásadní chybu, protože dar není předmětem daně z příjmů, ale předmětem daně darovací, ovšem u převážné většiny neziskových poplatníků bude dar od darovací daně osvobozen,
- příjmy z členských příspěvků; výjimkou jsou členské příspěvky podle stanov, statutu zřizovacích nebo zakladatelských listin, přijaté zájmovými sdruženími právnických osob, profesními komorami s nepovinným členstvím, občanskými sdruženími včetně odborových organizací, politickými stranami a politickými hnutími, které jsou od daně osvobozené,²²
- příjmy z nájemného s výjimkou placeného užívání státního majetku mezi organizačními složkami státu a státními organizacemi a z pronájmu státního majetku, které jsou příjmem státního rozpočtu,
- veškeré příjmy kromě příjmů z investičních dotací a z úroků na běžném účtu a to u poplatníků, kteří jsou zřízeni dle zvláštního právního předpisu k poskytování veřejné služby v televizním a rozhlasovém vysílání,
- veškeré příjmy poplatníků, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání a jsou provozovateli zdravotnického zařízení podle zvláštního právního předpisu, s výjimkou příjmů z investičních transferů a dotací na pořízení a technické zhodnocení majetku a z úroků z vkladů na běžném účtu.

4.1.5 Položky odečitatelné od základu daně

Poplatníci z nevýdělečného sektoru následně základ daně upravují o odečitatelné položky uvedené v § 34 zákona o daních z příjmů. Těmito položkami jsou:

- a) daňová ztráta za předchozí zdaňovací období,
- b) 100 % výdajů (nákladů), které poplatník vynaložil v daném zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, při realizaci projektů výzkumu a vývoje,

²² § 19 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

kteře mají forma experimentálních či teoretických prací, projekčních či konstrukčních prací, výpočtů, návrhů technologií, zhotovování funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části a na certifikaci výsledků dosažených prostřednictvím projektů výzkumu a vývoje. Pokud vynaložené výdaje (náklady) souvisejí s prováděním projektů výzkumu a vývoje jenom zčásti, je možné od základu daně odečíst výhradně tuto jejich část.

Podnikatelské subjekty mají možnost ztrátu, která vznikla v jednom zdaňovacím období, odečíst kdykoliv v dalších pěti zdaňovacích obdobích. Pro neziskové organizace vyplývá stejná možnost pouze v oblasti jejich hospodářské činnosti, popř. při pronájmu majetku. Jednou z výjimek jsou obecně prospěšné společnosti, těm tuto možnost zakazuje zákon. V zákoně sice nenalezneme nařízení, které by výslovně uvádělo, že odpočet lze využít pouze v případě dosažení daňové ztráty v hospodářské činnosti, ale tato možnost nám vyplývá nepřímě, protože v jiné než hospodářské činnosti neziskoví poplatníci daňové ztráty v podstatě nedosahují.²³

Pokud by se nezisková organizace dostala skutečně do situace, kdy jí vznikla ztráta z hospodaření, kterou může ze svého základu daně odečíst v následujících pěti letech, je třeba věnovat pozornost ještě jednomu důležitému ustanovení, a to § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů. Podle tohoto ustanovení se totiž lhůta pro vyměření daně prodlužuje o lhůtu, po kterou lze daňovou ztrátu nebo její část ve zdaňovacích obdobích následujících po zdaňovacím období, kdy ztráta vznikla, uplatnit. Prodloužení lhůty platí jak pro období, kdy ztráta vznikla, tak i pro všechna další, kdy lze základ daně o daňovou ztrátu nebo její část snížit. Konec lhůty je současně se lhůtou pro vyměření za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit.²⁴

4.1.6 Položky snižující základ daně

U poplatníků, kteří nebyli založeni nebo zřizeny za účelem podnikání je možné základ daně snížit ještě až o 30 %, maximálně však o 1 mil. Kč. Tyto prostředky musí být použity ke krytí nákladů (výdajů) souvisejících s činnostmi, z nichž získané příjmy nejsou předmětem daně, a to nejpozději ve třech bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích. V případě, že 30 % snížení činí méně než 300 000,- Kč, lze odečíst částku ve výši 300 000,- Kč, maximálně však do výše základu daně. Pro toto snížení základu daně je běžně používáno

²³ RŮŽIČKOVÁ, R. Neziskové organizace vznik – účetnictví – daně. 9. aktualizované vydání. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2007. s. 163-164.

²⁴ Tamtéž s.164

označení třicetiprocentní odpočet. Veřejné vysoké školy a veřejné výzkumné instituce mohou základ daně snížit také až o 30 %, maximálně však až o 3 mil. Kč, použijí-li takto získané prostředky v následujícím zdaňovacím období ke krytí nákladů (výdajů) na vzdělávání, vědecké, výzkumné, vývojové nebo umělecké činnosti. Pokud toto snížení činí méně než 1 mil. Kč, mohou si odečíst částku ve výši 1 mil. Kč, maximálně však do výše základu daně.²⁵

Ze základu daně po odpočtu odčitatelných položek se pomocí sazby daně vypočítá daň z příjmů. Tuto je možné následně ještě snížit o slevu na dani, která je poskytována na zaměstnance se zdravotním postižením.

V tabulce uvádím změny snížení základu daně, dle § 20 odst. 7, zákona o daních z příjmů, viz. Tab. 4.1. Tento zákon byl mnohokrát novelizován, zde uvádím změny ke kterým došlo díky již zmíněným novelizacím tohoto zákona. Tento odpočet od základu daně mohou uplatnit poplatníci, kteří nejsou založeni nebo zřízení za účelem podnikání.

Tab. 4.1 Změny v § 20 odst. 7 zákona o daních z příjmů

Účinnost od r.	Možnost odečíst od základu daně sníženého o §34
1995	30%, přičemž max. 3 mil. Kč, pokud je 30% méně než 100 000 Kč, odečíst smíme 100 000 Kč, avšak maximálně do výše základu daně
2001	30%, přičemž max. 1 mil. Kč, pokud je 30% méně než 300 000 Kč, odečíst smíme 300 000 Kč, avšak maximálně do výše základu daně
2004	30%, přičemž max. 1 mil. Kč, pokud je 30% méně než 300 000 Kč, odečíst smíme 300 000 Kč, avšak maximálně do výše základu daně
2005	<ul style="list-style-type: none"> 30%, přičemž max. 1 mil. Kč, pokud je 30% méně než 300 000 Kč, odečíst smíme 300 000 Kč, avšak maximálně do výše základu daně Veřejné vysoké školy a veřejné výzkumné instituce smí odečíst: 30%, přičemž max. 3 mil. Kč, pokud je 30% méně než 1 mil. Kč, tak smí odečíst 1 mil. Kč, avšak maximálně do výše základu daně

Zdroj: vlastní zpracování na základě novelizací zákona o daních z příjmů

V následující tabulce uvádím změny snížení základu daně dle § 20 odst. 8, zákona o daních z příjmů, viz. Tab. 4.2. Tyto změny jsou důsledkem novelizací tohoto zákona. Tyto odpočty však nemohou uplatnit poplatníci, kteří nejsou založeni nebo zřízení za účelem podnikání. Jsou to například dary poskytnuté obcím, krajům, organizačním složkám státu. Dále také dary poskytnuté na požární ochranu, na ochranu zvířat a jejich zdraví, na účely charitativní, náboženské, zdravotnické. Také to mohou být dary poskytnuté fyzickým osobám, které pobírají invalidní důchod a mnoho dalších. Podrobně je tato problematika popsána v daném paragrafu.

²⁵ § 20 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Tab. 4.2 Změny v § 20 odst. 8

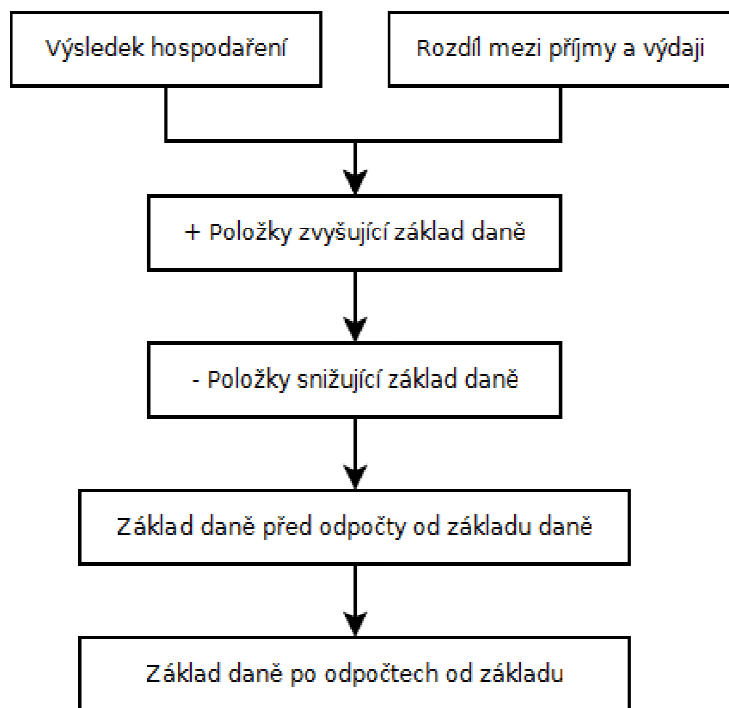
Předpis upravující změny	Možnost snížit základ daně dle daného předpisu, když dar má hodnotu minimálně 2000 Kč
75/1994 Sb.	Smíme snížit o 2% sníženého základu daně dle § 34
28/1996 Sb.	Smíme snížit o 2% sníženého základu daně dle § 34
333/1998 Sb.	Smíme snížit o 2% sníženého základu daně dle § 34, ovšem tento předpis přináší možnost snížit maximálně o 4% v případě, že jsou obsaženy dary na účely sociální, zdravotnické, ekologické, humanitární a charitativní v souvislosti s živelnou pohromou
99/2001 Sb.	Smíme snížit o 5% ze sníženého základu daně dle § 34
90/2004 Sb.	Smíme snížit o 5% ze sníženého základu daně dle § 34
80/2005 Sb.	Smíme snížit o 5% ze sníženého základu daně dle § 34
45/2006 Sb.	Smíme snížit o 5% ze sníženého základu daně dle § 34, v případě poskytnutí daru vysokým školám a veřejným výzkumným institucím nastává možnost snížit nejvýše o dalších 5% ZD
193/2008 Sb.	Smíme snížit o 5% ze sníženého základu daně dle § 34, v případě poskytnutí daru vysokým školám a veřejným výzkumným institucím nastává možnost snížit nejvýše o dalších 5% ZD

Zdroj: vlastní zpracování na základě jednotlivých předpisů

4.1.7 Výpočet základu daně

Tento obrázek zobrazuje výpočet daně z příjmů právnických osob, viz. Obr. 4.1.

Obr. 4.1 Schéma pro výpočet daně z příjmu právnických osob



Zdroj: Jandová, D.: *Účetní a daňový režim neziskové organizace*. Bakalářská práce. MU ESF, Brno, 2010, str. 30.

4.1.8 Vývoj daňových sazeb

V následující tabulce je zpracován vývoj sazeb daně z příjmů právnických osob, viz. Tab. 4.3.

Tab. 4.3 - Sazby daně z příjmu PO

Rok	Sazba daně
2013	19%
2012	19%
2011	19%
2010	19%
2009	20%
2008	21%
2007	24%
2006	24%
2005	26%
2004	28%
2003	31%
2002	31%
2001	31%
2000	31%
1999	35%

Zdroj: vlastní zpracování

4.2 Daň z přidané hodnoty

Do 30.4.2004 byla daň z přidané hodnoty upravena v zákoně č. 588/1992 Sb. Od 1.5.2004 začal platit nový zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a neziskové organizace za daných podmínek podléhají této dani. Díky vstupu do Evropské unie bylo více než nutné, aby tento zákon odpovídal jejich požadavkům. A tak zákon č.235/2004 Sb. Není pouze novelou starého zákona, ale je to zákon úplně nový. Přináší proto řadu nových pojmů a způsobů zdanění. Tento zákon byl mnohokrát novelizován. Jedním ze změn, je nová definice veřejnoprávního subjektu. Dle §4 a §5 zákona č. 235/2004 Sb. Je definován jako:

- stát a jeho organizační složky,
- kraje,
- obce,
- právnické osoby, které byly založeny nebo zřízeny zvláštním předpisem nebo na základě zvláštního právního předpisu, pokud vykonávají působnost v oblasti veřejné správy.

V případě neziskových organizací, jsou povinny k dani tehdy, pokud její obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců nepřesáhne 1 mil. Kč, je od daně, stejně jako jakýkoli jiný daňový subjekt, osvobozena.

Osobami povinnými k dani jsou fyzické osoby, právnické osoby a také právnické osoby, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání v případě, že uskutečňují ekonomickou činnost. Přičemž ekonomickou činností se rozumí „*soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vědecké, literární, umělecké, výchovatelské nebo učitelů, jakož i nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních znalců. Za ekonomickou činnost se také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně*“.²⁶

Podle minulého zákona podléhaly dani z přidané hodnoty v neziskových organizacích pouze příjmy z vedlejší (hospodářské) činnosti. Příjmy z hlavní činnosti byly od daně osvobozeny. Předmětem daně podle platného zákona je v této chvíli dodání zboží nebo převod nemovitostí za úplatu, poskytnutí služby za úplatu, pořízení zboží za úplatu a dovoz zboží. Rozhodným je nyní úplatnost plnění, což lze objasnit, jako zaplacení plnění

²⁶§ 5 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

penězi, jinými platebními prostředky, nebo nepeněžní plnění. Pokud nevýdělečné organizace poskytují plnění bezúplatně, není toto předmětem daně. Tím je pouze úplatné plnění.

Předmětem DPH jsou zdanitelná plnění a osvobozená plnění. Osvobozená plnění jsou rozdělena na plnění bez nároku na odpočet a s nárokem na odpočet. Osvobozená plnění bez nároku na odpočet jsou vyjmenovány v § 51 zákona o DPH. Jedná se například o poštovní služby, rozhlasové a televizní vysílání, pojišťovací služby, výchova a vzdělávání, zdravotnické služby a zboží, sociální pomoc a další. Nevýdělečných organizací se týkají především výchovné, vzdělávací, zdravotnické a sociální činnosti.

Pro uplatnění nároku na odpočet DPH musí být rozlišeno, zda bylo plnění využito pro ekonomickou činnost či u činnosti, která je osvobozena. V případě ekonomické činnosti máme nárok na odpočet v plné výši. Na rozdíl od osvobozených plnění pak nárok na odpočet neexistuje. Je nutné rozdělit zdanitelné plnění mezi ekonomickou činnost a činnost osvobozenou, a to tím, že odpočet krátíme. Krácení se provádí pomocí koeficientu. Díky tomu je nutné rozdělovat evidenci do tří kategorií a to provádíme pomocí analytické evidence účtu 343 Daň z přidané hodnoty na:

- přijatá zdanitelná plnění, u kterých máme nárok na odpočet v plné výši (pro plnění podléhající dani),
- přijatá zdanitelná plnění, u kterých nemáme nárok na odpočet (pro plnění osvobozená od daně),
- přijatá zdanitelná plnění, u kterých je odpočet krácen (pro plnění podléhající dani i osvobozených od daně).

Z pohledu účetnictví se DPH zapisuje na účet 343, a to na stranu Má dáti zapisujeme přijatá plnění, tedy daň na vstupu, a na stranu Dal uskutečněná plnění, tedy daň na výstupu. Z konečného zůstatku je možné hned zjistit, zda máme nárok na odpočet daně či daňová povinnost, kterou musí subjekt zaplatit.

Přičemž nárok na odpočet vzniká tehdy, když přijatá zdanitelná plnění použije pro ekonomickou činnost.

Zdaňovacím obdobím je dle obratu organizace kalendářní čtvrtletí či kalendářní měsíc. Daňové přiznání k dani se podává do 25. dne po skončení zdaňovacího období. V následující tabulce uvádím vývoj sazeb DPH, viz Tab. 4.4.

Tab. 4.4 - Vývoj sazeb DPH

Rok	Základní sazba	Snížená sazba
1993-1994	23%	5%
1995- 30.4.2004	22%	5%
1.5.2004-2007	19%	5%
2008-2009	19%	9%
2010-2011	20%	10%
2012	20%	14%
2013	21%	15%

Zdroj: vlastní zpracování

4.3 Silniční daň

Silniční daň upravuje zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů.

Dle §2 ods. 1 zákona č 16/1993 Sb. předmětem daně jsou silniční motorová vozidla a jejich přípojná vozidla registrovaná a provozovaná v České republice, jsou-li používána k podnikání nebo k jiné samostatné výdělečné činnosti nebo jsou používána v přímé souvislosti s podnikáním anebo k činnostem, z nichž plynoucí příjmy jsou předmětem daně z příjmů u subjektu nezaložených za účelem podnikání podle zvláštního právního předpisu. Bez ohledu na to, zda jsou používána k podnikání, jsou předmětem daně vozidla s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny určená výlučně k přepravě nákladů a registrovaná v České republice.

Nezisková organizace je plátcem této daně, když provozuje vedlejší (hospodářskou) činnost nebo v rámci hlavní činnosti takové, které podléhají dani z příjmů. Nevýdělečné organizace mají stejná pravidla pro osvobození jako, kterékoliv jiné podnikatelské organizace. Pokud se vozidla používají k činnosti, která je hlavním posláním příspěvkové organizace, pak nejsou předmětem daně silniční.

Roční sazba daně je dána podle zdvihového objemu motoru a počtu náprav a její jednotlivé částky jsou uvedeny v § 6 zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční. Sazbu daně je možné dle stejného paragrafu zákona snížit o:

- 48 % po dobu následujících 36 kalendářních měsíců od data první registrace,
- dalších 40 % po dobu následujících dalších 36 kalendářních měsíců,
- 25 % po dobu následujících dalších 36 kalendářních měsíců.

U vozidel prvně registrovaných ať už v ČR nebo zahraničí do 31. prosince 1989 se sazba daně zvyšuje o 25 %.

Poplatníkem daně je osoba zapsaná v technickém průkazu vozidla. Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok, kde daň se platí zálohově vždy k 15. dubnu, 15. červenci, 15. říjnu a 15. prosinci. Daňové přiznání se musí podat do 31. ledna následujícího kalendářního roku. Pokud nezisková organizace zjistí, že její hlavní činnost je zisková, měla by platit zálohy na silniční daň.

4.4 Daň z nemovitostí

Daň z nemovitosti je upravena zákonem č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitosti ve znění pozdějších předpisů. Daň z nemovitosti se skládá z daně z pozemků a daně ze staveb.

Daň z nemovitostí je daní přímou majetkovou, jejímž poplatníkem bude neziskový subjekt především v případě, že bude vlastníkem nemovitosti, která je předmětem daně. Také se stanou poplatníky daně v případě, že budou pozemky či stavby pronajímat.

Předmětem daně z pozemků jsou pozemky na území České republiky vedené v katastru nemovitostí. Naopak předmětem daně nejsou zejména pozemky zastavěné stavbami v rozsahu půdorysu stavby, a to i v případě, že tyto stavby nejsou předmětem daně.

Od daně z nemovitosti jsou osvobozeny například tyto pozemky a stavby:

- pozemky a stavby ve vlastnictví státu, obce a kraje,
- pozemky a stavby tvořící jeden funkční celek sloužící k vykonávání náboženských obřadů církví a náboženských společností státem uznaných osob nebo k výkonu duchovní správy těchto církví a náboženských společností,
- pozemky a stavby ve vlastnictví sdružení občanů a obecně prospěšných společností.²⁷

Pozemky a stavby jsou od daně osvobozeny pouze v případě, když nejsou používány k podnikatelské činnosti či pronajímány.

Zdaňovacím obdobím je výhradně kalendářní rok. Daňové přiznání se podává do 31.1. zdaňovacího období. V případě, že poplatník již podal daňové přiznání v předchozím období, nemá povinnost podávat přiznání znovu v případě, že nedošlo ke změnám.

²⁷ § 4, §9 zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

V následující tabulce uvádím vývoj sazeb daní z nemovitosti, viz Tab. 4.5

Tab. 4.5 Sazby daně z nemovitosti

Druh pozemku či stavby	Sazba v daných letech v Kč/m ²			
	2009	2010	2011	2012
Stavební pozemek	1,00	2,00	2,00	2,00
Ostatní plocha	0,10	0,20	0,20	0,20
Obytný dům	1,00	2,00	2,00	2,00
Byt	1,00	2,00	2,00	2,00

Zdroj:vlastní zpracování

4.5 Daň dědická, darovací a z převodu nemovitostí

Problematika těchto daní je obsažena v zákoně č. 357/1992 Sb. Poprvé byl tento zákon vydán r. 1992 a nabyl své platnosti od 1.1.1993. Přičemž do dnešní doby prošel mnohonásobnými novelizacemi. Pro neziskové organizace je především důležitá úprava daně darovací. Hlavními příjmy neziskových organizací jsou dary, jak již bylo zmíněno. Přičemž tyto dary jsou předmětem daně darovací, ale jsou od ní osvobozeny.

Tento zákon obsahuje tři části. V první části se hovoří o každé daní zvlášť, každá daň má tedy svůj oddíl. Obsahuje základní informace, o tom kdo je poplatníkem, co je předmětem daně a co je základem daně. Druhá část je pro společná ustanovení, jako jsou například rozdělení osob, které jsou povinny daň odvést, sazby daně, osvobození od daní a také kdy podat daňové přiznání. V třetí části se hovoří o ustanoveních přechodných a závěrečných.

V roce 1993 poplatníkem daně darovací při darování do ciziny či z ciziny byl dle §5 zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitosti vždy dárce. Posléze došlo k novelizaci a v roce 1994 se poplatníkem stává FO, která je občanem ČR nebo cizincem s dlouhodobým pobytem nebo trvalým pobytem na území ČR nebo PO se sídlem na území ČR.

Dalšími změnami prošel §20 tohoto zákona ohledně osvobození od daně. Ke změnám sazeb daní nedochází.

4.6 Dílčí srovnání

V této kapitole bylo zanalyzováno zdaňování neziskových organizací a jeho vývoj. Největší změny byly v dani z příjmů. Jsou zde zpracované tabulky, které ukazují výraznější změny v daných paragrafech. Největší zaměření je zde na daň z příjmů, ta je jednou z nejkomplikovanějších v rámci problematiky daní u neziskových organizací. U všech daní je popsán předmět daně, případně osvobození od daní a podobně. Jako součást této kapitoly jsou zpracované tabulky vývoje sazeb jistých daní.

5 Závěr

Cílem této bakalářské práce bylo analyzovat vývoj právní úpravy, účetnictví a zdaňování nestátních neziskových organizací.

V úvodu byla popsána problematika neziskových organizací, byl vymezen pojem nestátní nezisková organizace, ačkoliv nikde v dostupných zdrojích není tento pojem přesně definován.

Druhá kapitola se zabývala právní úpravou neziskových organizací. Přičemž právní úprava nestátních neziskových organizací se začala vyvíjet až po roce 1989, následně došlo k sepsání dalších zákonů a právní úprava se rozvíjela ve prospěch nestátních neziskových organizací. Před rokem 1989 nebylo neziskovým organizacím příliš práno. Současná právní úprava je pospána ve více různých zákonech, informace tedy jsou nepřehledné. Přehlednost v této problematice by měl přinést nový Občanský zákoník, jehož nabytí platnosti není v době vypracování této bakalářské práce zcela jisté. Tento Občanský zákoník shrne informace z mnoha zákonů do jednoho a tedy zpřehlední vše kolem fungování neziskových organizací. Místy dochází ke změně názvů nestátních nevýdělečných organizací, což by mohlo vést k omylům. Nový občanský zákoník obsahuje i společnou úpravu těchto organizací. Dle vývoje počtů nestátních neziskových organizací je zřejmé, že se rozvíjely pozvolna, přičemž v každém roce přibývají nové neziskové organizace. Například v roce 2012 existovalo více než 77 tisíc občanských sdružení, zatímco v roce 1990 jich byly necelé 4 tisíce.

Co se týče účetnictví jako takového, jeho vývoj začal již v dávných dobách. Je tedy pochopitelné, že to jak je účtováno dnes není jen náhoda, ale je to zásluha postupného vývoje. Díky faktu, že české země měly vyvinutý průmysl, bylo zapotřebí velmi kvalitní a ustálené účetnictví. Práce sleduje vývoj účetnictví, zabývá se účetní osnovou, účetní závěrkou a jejím auditem, výroční zprávou a také rozsahem vedení účetnictví, který se pro neziskové organizace postupem doby měnil. Docházelo k novelizacím zákona o účetnictví, a tak bylo jasné, že dojde ke změnám i pro nestátní neziskové organizace. Ty největší změny se týkaly právě rozsahu vedení účetnictví.

Třetí kapitola se zaměřila na změny ve zdaňování pro nestátní neziskové organizace. Největší důraz byl dán na daň z příjmů právnických osob, které neziskové organizace podléhají. Zákon o daních z příjmů také prošel mnoha novelizacemi, proto třetí kapitola obsahuje přehledovou tabulku, která sleduje změny snížení základu daně pro neziskové organizace. Také je zde uvedena tabulka o vývoji daňových sazeb. V rámci DPH došlo ke změnám její výše. Základní sazba DPH se moc nezvyšovala, ale snížená sazba DPH rostla

větší mírou. Prakticky vzato se sazba zvýšila o 10% od roku 1993 do dnešní doby. Práce obsahuje také ostatní daně, jako je daň z nemovitosti, daň z převodu nemovitosti, darovací i dědickou a daň silniční.

Téma této bakalářské práce je zajímavé, velmi aktuální, i když je k této problematice velmi málo materiálů a informací, a to zvláště pro nesjednocení informací a zákonů. Jak bylo zmíněno výše, tento problém napraví nový, zatím neplatný Občanský zákoník, který sjednotí podmínky pro fungování.

Tato práce sjednocuje tyto informace a mohla by být vodítkem pro fungování neziskových organizací po účetní stránce.

Seznam použité literatury

Odborné knihy:

HAKALOVÁ, Jana. *Význam a podstata zprávy auditora*. Příspěvek na mezinárodní konferenci „Účetnictví a daně na prahu 21. Století“. Ekonomická fakulta VŠB-TU Ostrava. Ostrava: Repronis, 2000. ISBN 80-86122-72-2.

JANHUBA, Miroslav. *Základní teorie účetnictví*. Praha: OECONOMICA, 2007. 195 s. ISBN 978-80-245-1268-6.

JURAJDOVÁ, Hana a Jan ŠELEŠOVSKÝ a kol. *Účetnictví, daně, audit a financování územních samosprávných celků a organizací neziskového sektoru*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2004. 132 s. ISBN 80-210-3583-8.

KOČÍ, Petr a kol. *Nevýdělečné organizace 2009*. Praha: ASPI, 2009. 292 s. ISBN 978-80-7357-415-4.

MERLÍČKOVÁ RŮŽIČKOVÁ, Růžena. *Neziskové organizace – vznik, účetnictví, daně*. 11. vyd. Olomouc: ANAG, 2011. 256 s. ISBN 978-80-7263-675-4.

POLÁKOVÁ, Zuzana. *Nevýdělečné organizace 2006*. Praha: ASPI, 2006. 268 s. ISBN 80-7357-169-2.

RŮŽIČKOVÁ, Růžena. *Neziskové organizace: vznik, účetnictví, daně*. 6. vyd. Olomouc: ANAG, 2004. 199 s. ISBN 80-7263-220-5.

RŮŽIČKOVÁ, Růžena. *Neziskové organizace: vznik, účetnictví, daně*. 9. vyd. Olomouc: ANAG, 2007. 248 s. ISBN 978-7263-404-0.

STUHLÍKOVÁ, Helena a Sofia KOMRSKOVÁ. *Zdaňování neziskových organizací 2011*, 8. vyd. Olomouc: ANAG, 2011. 247 s. ISBN 978-80-7263-658-7.

SVOBODOVÁ, Jaroslava a kol. *Účtová osnova, České účetní standardy pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání (nevýdělečné organizace) – 187 postupů účtování*. 6. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. 344 s. ISBN 978-80-7263-728-7.

URBANCOVÁ, Alžběta a Šárka KRYŠKOVÁ. *Účetnictví nevýdělečných organizací A*. 2. vyd. Ostrava: Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava, 2008. 231 s. ISBN 978-80-2481-801-6.

Internetové zdroje:

<http://www.neziskovky.cz/>

<http://www.tretipatro.cz/>

<http://www.zakonyprolidi.cz/>

Legislativa:

Předpis č. 504/2002 Sb., pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví

Předpis č. 507/2002 Sb., pro účetní jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví

Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 248/2000 Sb., o podpoře regionálního rozvoje, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 254/2000 Sb., o auditorech a o změně zákona č. 165/1998 Sb.

Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník

Zákon č. 3/2002 Sb., o svobodě náboženského vyznání a postavení církví a náboženských společností (zákon o církvích a náboženských společnostech)

Zákon č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních фондах

Akademická práce:

JANDOVÁ, Dana. *Účetní a daňový režim neziskové organizace*. Bakalářská práce. MU ESF, Brno, 2010,.

ANTOŠ, J. *Analýza uplatnění auditorské směrnice KA ČR u územních samosprávných celků*. Diplomová práce. MU ESF, Brno, 2004

Seznam zkratek

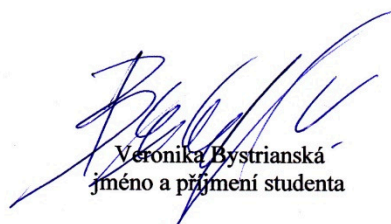
ČSFR	Československá Federativní republika
ČR	Česká republika
DPH	Daň z přidané hodnoty
EU	Evropská Unie
FO	Fyzická osoba
N	Nadace
NF	Nadační fond
OPS	Obecně prospěšné společnosti
OS	Občanské sdružení
PO	Právnícká osoba
ZD	Základ daně

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 10.05.2013



Veronika Bystrianská
jméno a příjmení studenta

Seznam příloh

Příloha č. 1 – Vývoj počtů nestátních neziskových organizací od roku 1990

Příloha č. 2 – Platné účetní standardy pro neziskové organizace